

PERUSOPETUKSEN KUSTANNUSTEN VERTAILU

Opetustoiminnon määrärahat ja kustannukset viidessä Päijät-Hämeen
kunnassa

LAHDEN AMMATTIKORKEAKOULU
Liiketalouden ala
Liiketalous
Opinnäytetyö
Kevät 2011
Kirsi Karejoki

Lahden ammattikorkeakoulu
Liiketalouden koulutusohjelma

KAREJOKI, KIRSI:

Perusopetuksen kustannusten vertailu
Opetustoiminnon määrärahat ja kustannukset viidessä Päijät-Hämeen kunnassa

Liiketalouden opinnäytetyö, 76 sivua, 9 liitesivua

Kevät 2011

TIIVISTELMÄ

Tämä opinnäytetyö käsittelee perusopetuksen kustannusten vertailua ja niiden vertailukelpoisuutta. Tavoitteena oli saada eri kuntien talousarvion laadinnassa käytettävät oppilaskohtaiset määrärahat keskenään vertailukelpoisiksi. Lisäksi tavoitteena oli benchmarkingilla löytää hyviä käytänteitä, tai ainakin saada selvyys erilaisista käytänteistä, oppilaskohtaisen määrärahan asettelussa.

Teoriaosuudessa käsitellään kunnan talousarviota ja sen merkitystä kunnan taloudessa. Työssä käydään läpi myös kustannuslaskentaa sekä siihen liittyviä käsitteitä ja laskentamenetelmiä. Kustannuslaskennan yhtenä osana käsitellään tuloksellisuutta. Viimeisessä teoriaosuuden luvussa selvitetään kustannusvertailua ja benchmarkingia sekä vertaillaan perusopetuksen kustannuksia julkaistujen indikaattoreiden, rahoitusraporttien ja tilastoiden pohjalta.

Työn empiriaosuudessa tutkittiin viiden Päijät-Hämeen kunnan opetustoimintoon varattavia määrärahoja; niiden suuruutta, määräytymisperusteita ja riittävyyttä. Työn ulkopuolelle rajattiin henkilöstömenot. Määrärahoja käsiteltiin koulukohtaisesti. Työ voidaan määritellä kvalitatiiviseksi survey-tutkimukseksi. Empiriaosuuden aineisto hankittiin kyselylomakkeilla ja teemahaastatteluilla. Aineistona käytettiin lisäksi kuntien talousarvio- ja tilinpäätösraportteja.

Tutkimuksen tulokset osoittivat, että luotettava vertailu kuntien välillä on haastavaa. Tämä johtuu pitkälti kuntien erilaisista organisaatorakenteista ja erilaisista käytännöistä. Ilman selittäviä tekijöitä voitiin vertailla aineiden, tarvikkeiden ja tavaroiden määrärahoja ja kustannuksia (pl. atk-laitteet ja kalusto). Samalla tasolla voitiin vertailun katsoa olevan luotettavaa. Työn tavoite kuitenkin saavutettiin. Oppilaskohtaiset määrärahat ja kustannukset saatiin vertailukelpoisiksi, vaikkakin vain yhden kustannuslajin osalta osittain. Tutkimuksessa selvisi myös eri kuntien määrärahojen määräytymisperusteet.

Avainsanat: perusopetuksen kustannukset, kustannusvertailu, talousarvio, kustannuslaskenta, benchmarking

Lahti University of Applied Sciences
Degree Programme in Business Studies

KAREJOKI, KIRSI:

Comparison of Expenditure in Comprehensive School Education
The Appropriations and Expenditures of Teaching at Five Municipalities in Päijät-Häme

Bachelor's Thesis in Business Studies, 76 pages, 9 appendices

Spring 2011

ABSTRACT

This thesis deals with a comparison of expenditure on comprehensive school education and how comparable that expenditure is. The aim of this study is to get the appropriations per student of a budget comparable between various municipalities. The goal of this study is also to find, through benchmarking, good practices on how appropriations per student are specified, or at least to get clarification on different practices.

The theoretical section of the study discusses municipal budget and its importance in the municipal economy. The study also explores cost accounting and its concepts as well as its calculation methods. One part of the cost accounting area deals with profitability. The last part of the theoretical section focuses on cost comparison and benchmarking as well as comparison of expenditure in comprehensive school education on the basis of published indicators, financial reports and statistics.

The empirical part of this thesis explores the appropriations of teaching at five municipalities in Päijät-Häme; how these appropriations are defined, and their extent and adequacy. Staff expense was excluded from this study. The appropriations were investigated school-specifically. The thesis can be classified as a qualitative survey study. The data for the empirical part was obtained by questionnaires and interviews. Also, the reports of budgets and financial statements were used as material.

The results of this study show that reliable comparison between municipalities is challenging. This is mainly caused by different organizational structures and also different practices. The appropriations and expenditures of the materials, supplies and goods (excluding computer equipment and fixtures) could be compared without the explanatory factors. At the same level the comparison could be regarded as reliable. The aim of the study was fulfilled. The comparability of the appropriations and expenditures per student was achieved, even though it consisted of only one type cost. The different practices, by which these appropriations were specified, per municipal, were clarified.

Key words: expenditure on comprehensive school education, cost comparison, budget, cost accounting, benchmarking

SISÄLLYS

1	JOHDANTO	1
1.1	Tutkimuksen tavoitteet, tutkimusongelmat ja rajaukset	3
1.2	Tutkimusmenetelmät ja tietoperusta	4
1.3	Opinnäytetyön rakenne	5
2	KUNNAN TALOUSARVIO JA SEN MERKITYS	7
2.1	Talousarvion rakenne	7
2.2	Talousarvion noudatettavuus	10
2.3	Talousarvioprosessi	12
2.4	Talousarvion ja -suunnitelman periaatteet	14
3	KUSTANNUSLASKENTA VERTAILUN POHJANA	15
3.1	Kustannusluokitus	16
3.2	Kustannuslaskennan vaiheet	21
3.3	Tuloksellisuus	23
4	PERUSOPETUKSEN KUSTANNUSVERTAILU	26
4.1	Benchmarking	26
4.2	Perusopetuksen kustannus-benchmarking	28
4.2.1	Perusopetuksen kustannukset ja niiden kehitys	29
4.2.2	Perusopetuksen kustannukset OECD-maissa	33
4.2.3	Kustannukset maakunnissa	37
4.2.4	Kustannukset Päijät-Hämeessä	41
5	OPETUSTOIMINNON MÄÄRÄRAHA- JA KUSTANNUSVERTAILU	45
5.1	Tutkimusjärjestelyt	48
5.2	Kuntien perusopetuksen organisaatorakenne	49
5.3	Perusopetuksen määräraha -kyselyn tulokset	50
5.3.1	Asikkala	53
5.3.2	Hartola	54
5.3.3	Hollola	55
5.3.4	Orimattila	57
5.3.5	Padasjoki	58
5.4	Käytäntöjen mallintaminen ja vertailukelpoisuus	59
5.5	Koulujen kustannusvertailu	64
5.6	Käytäntöjen vertailu ja johtopäätökset	66

6	YHTEENVETO	68
	LÄHTEET	71
	LIITTEET	

1 JOHDANTO

Perusopetus on Suomessa subjektiivinen oikeus ja sen järjestämisvelvollisuus on oppilaan asuinkunnalla. Kunnat voivat järjestää perusopetusta joko omana toimintana tai yhteistoimintana toisten kuntien kanssa. Kunnat voivat täyttää järjestämisvelvollisuutensa myös ostopalveluna luvan saaneelta opetuksen järjestäjältä. (Opetushallitus 2010a, 12.)

Perustuslakiin kirjattu perusopetuksen maksuttomuus kattaa opetuksen lisäksi välttämättömät oppikirjat ja opetusvälineet, koulukuljetukset, majoituksen, kouluruokailun sekä oppilashuollon (Heikkilä, Juva, Kettunen, Lahtinen & Tiihonen 2008, 56). Perusopetuksen rahoituksesta vastaavat valtio ja koulutuksen järjestäjä.

Valtio osallistuu perusopetuksen kustannuksiin maksamalla opetuksen järjestäjälle valtionosuutta. Vuoden 2010 alusta pääosa perusopetuksen valtionosuusrahoituksesta liittyi osaksi valtiovarainministeriön hallinnoimaa kuntien peruspalveluiden valtionosuutta. Valtiovarainministeriön hallinnoima perusopetuksen valtionosuus määräytyy ikäluokkaperustaisesti 6 - 15-vuotiaiden määrän perusteella. Valtionosuus ei ole ”korvamerkitty”, vaan valtionosuuden saajat voivat itsenäisesti päättää sen käytöstä. (Opetus- ja kulttuuriministeriö 2010; Opetushallitus 2010a, 12.)

Perusopetuksen kustannukset ovat nousseet 2000-luvulla voimakkaasti. Samanlaisesti oppilasmäärä on vähentynyt tuhansilla oppilailla. Oppilasmäärän väheneminen on toisaalta hillinnyt kokonaiskustannusten vielä voimakkaampaa kehitystä, mutta samalla yksikkökustannukset oppilasta kohden laskettuna ovat nousseet. Yksikkökustannukset vaihtelevat kunnittain ja kouluittain. Kustannusten vaihtelevuutta voidaan selittää opetusryhmien koolla, opettajien palkkarakenteella, oppilasruokailun järjestelytavoilla, etäisyyksillä, kiinteistöjen määrällä ja kunnolla sekä erityisoppilaiden määrällä. Nämä eivät kuitenkaan selitä kokonaan vaihtelevuutta. Tärkeä tekijä on myös kuntien päätökset; kuinka paljon kouluille annetaan resursseja. (Heikkilä ym. 2008, 146 - 148.)

Padasjoen kunnan perusopetuksen oppilasmäärien ja yksikkökustannusten kehitys ei poikkeaa valtakunnallisesta kehityksestä. Padasjoella perusopetuksen oppilasmäärä on laskenut 2000-luvulla lähes kolmanneksen. Väestörekisteritietoihin perustuvien oppilasennusteiden mukaan oppilasmäärä laskee seuraavan viiden vuoden aikana tämänhetkisestä tasosta vielä viidenneksen. Edellä mainittujen syiden lisäksi yksi yksikkökustannuksia nostava tekijä Padasjoella on ollut, ettei oppilasmäärän jatkuvaa vähenemistä ole huomioitu talousarvioiden laadinnassa. Padasjoella talousarvion laadintaohjeiden mukaisesti sivistystoimen muiden kuin henkilöstömenojen määrärahat on pidetty samalla tasolla vuosien ajan.

Vuoden 2011 talousarviota laadittaessa Padasjoen kunnassa päätettiin muuttaa perusopetuksen varsinaiseen opetukseen varattavien määrärahojen määräytymisperusteita. Opetustoiminnon muut kuin henkilöstömenot haluttiin määrittellä yksikkökustannuksina, jossa suoritemääränä käytetään oppilasmäärää. Vastaava muutos tehtiin Padasjoella vuoden 2010 talousarvioon oppilasruokailun elintarvikemäärärahojen kohdalla.

Oppilaskohtaisen määrärahan määrittelemiseksi tiedusteltiin neljän Päijät-Hämeen kunnan - Asikkalan, Hollolan, Nastolan ja Orimattilan - vuoden 2010 talousarviossa käyttämiä oppilaskohtaisia euromääriä. Saatuja tietoja vertailtiin Padasjoen vuoden 2009 toteutuneisiin kustannuksiin. Padasjoen molempien kouluasteiden oppilaskohtaiset toteutuneet kustannukset olivat suuremmat kuin muiden kuntien määräraha oppilasta kohden. Yläkoulun kohdalla Padasjoella oli Asikkalaan verrattuna kaksinkertaiset ja muihin kuntiin verrattuna lähes kolminkertaiset kustannukset. Saadut tiedot eivät olleet kuitenkaan vertailukelpoisia. Eri kunnissa niiden tuli kattaa eri menoja. Padasjoen luvut sisälsivät kaikki muut menot kuin henkilöstömenot. Vertailukelpoisuutta heikensi myös Padasjoen toteutuneiden kustannusten vertailu muiden kuntien määrärahoihin.

Talousarviota laadittaessa ei ollut mahdollisuutta perehtyä tarkemmin kunkin kunnan oppilaskohtaisen määrärahan määräytymisperusteisiin ja määrärahojen toteutumiseen. Tarkempaa benchmarkingia tehtiin ainoastaan Asikkalan kunnan kanssa. Padasjoella päädyttiin käyttämään vuoden 2011 talousarviossa pohjana Asikkalan kunnan käyttämiä oppilaskohtaisia määrärahoja. Tähän valintaan vai-

kutti osaltaan Padasjoen ja Asikkalan kuntien toukokuussa 2010 alkanut yhteistyö sivistystoimessa. Padasjoen kunta hankkii sivistystoimenjohtajan palvelut Asikkalalta.

Oppilaskohtaiseen määrärahaan siirtyminen Padasjoella antoi ajatuksen tämän opinnäytetyön tekemiseen. Edellä selostettu muiden kuntien oppilaskohtaisten määrärahojen selvitys synnytti tarpeen ja mielenkiinnon tutkia tarkemmin määrärahojen määräytymisperusteita muissa kunnissa sekä määrärahojen toteutumista. Selvitys herätti myös kiinnostuksen vertailla tarkemmin Padasjoen toteutuneita kustannuksia muiden kuntien kustannuksiin.

Aikaisempia tutkimuksia perusopetuksen kustannuksiin liittyen on tehty yksi Lahden ammattikorkeakoulussa. Tutkimus käsittelee kouluverkkorakenteen muutoksen vaikutusta kunnan sivistystoimen käyttötalousmenoihin. Työssä on tutkittu erilaisten kouluverkkorakennevaihtoehtojen kustannusvaikutuksia toimintolaskennan avulla. (Viikilä 2010.) Aikaisempia tutkimuksia perusopetuksen määrärahojen kohdentamisesta on tehty yksi Tampereen yliopistossa. Työ käsittelee talousarviokäytäntöjen ja -rakenteiden uudistamista siirryttäessä koulukohtaiseen budjettiin. Työ liittyi opetustoimen taloudensuunnittelun kehittämishankkeeseen. (Suomäki 2007.)

1.1 Tutkimuksen tavoitteet, tutkimusongelmat ja rajaukset

Opinnäytetyön tarkoituksena on selvittää, kuinka hyvin voidaan talousarvion laadintatapaa muuttaessa käyttää pohjana toisen kunnan suoritekohtaisia euromääriä ja käytäntöjä. Tutkimuksen tavoitteena on tutkia tarkemmin viiden kunnan oppilaskohtaisia määrärahoja ja niiden toteutumista; saada ne mahdollisimman hyvin vertailukelpoisiksi. Tavoitteena on lisäksi benchmarkingin avulla löytää hyviä toimintamalleja, tai ainakin saada selvyys erilaisista käytännöistä, oppilaskohtaisen määrärahan asettelussa.

Tutkimusongelman tarkoituksena on selvittää kunnan oppilaskohtaisen määrärahan soveltuvuutta käytettäväksi toisessa kunnassa.

Päätutkimusongelmaksi, johon tutkimuksella haetaan vastausta, voidaan johtaa:

- Kuinka vertailukelpoisia tutkimuksessa mukana olevien kuntien tiedot ovat?

Alatutkimusongelmiksi voidaan määritellä seuraavat kysymykset:

- Millä tasolla voidaan vertailla eri kuntien määrärahoja ja kustannuksia, jotta vertailu on luotettavaa?
- Mitä kustannuksia voidaan ottaa vertailuun mukaan ilman selittäviä tekijöitä?

Empiriaosuudessa käytetään sekä toiminnottaista että kustannuslajiluokittaista rajausta. Tutkimuksessa käsitellään toiminnoista vain varsinaista opetustoimintaa. Muut toiminnot (kuljetus, ruokailu, hallinto, kiinteistöt, oppilashuolto) rajataan tutkimuksen ulkopuolelle. Kustannuslajeista tutkimuksessa on mukana palveluiden ostot, aineiden, tarvikkeiden ja tavaroiden ostot sekä muut toimintamenot. Empiriaosuudessa ei käsitellä opetustoiminnon henkilöstökustannuksia eikä avustuksia. Tutkimuksessa on mukana viisi Päijät-Hämeen kuntaa: Asikkala, Hartola, Hollola, Orimattila ja Padasjoki.

1.2 Tutkimusmenetelmät ja tietoperusta

Tutkimusmenetelmät voidaan jakaa kvalitatiiviseen eli laadulliseen ja kvantitatiiviseen eli määrälliseen tutkimusmenetelmään. Menetelmien välisiä eroja, joista on keskusteltu jo pitkään, on pyritty havainnollistamaan monin keinoin. Monien tutkijoiden mielestä tutkimusmenetelmien vastakkainasettelu tulisi poistaa: menetelmien karkea jaottelu ei palvele käytännön tutkimuksessa. Useasti kvantitatiivinen ja kvalitatiivinen ovatkin toisiaan täydentäviä menetelmiä. (Hirsjärvi, Remes & Sajavaara 2008, 131 - 133.)

Tämä opinnäytetyö voidaan määritellä kvalitatiiviseksi survey-tutkimukseksi. Survey-tutkimuksessa kerätään tietoa standardoidussa muodossa tietystä otoksesta yksilöitä kyselylomakkeella tai strukturoidulla haastattelulla. Ilmiötä pyritään selittämään, vertailemaan ja kuvailemaan kerätyn aineiston avulla. Kvalitatiivisen menetelmän mukaisesti kunnat valittiin tutkimukseen tarkoituksenmukaisesti ja aineisto on koottu todellisista tilanteista. Kyselylomakkeen lisäksi aineistoa hankittiin laadullisen metodin mukaisilla teemahaastatteluilla. (Hirsjärvi ym. 2008, 130, 160.) Teemahaastattelussa keskustellaan etukäteen suunnitelluista ja määritellyistä teemoista ja alateemoista varsin vapaasti. Keskustelulla on kuitenkin etukäteen päätetty tarkoitus. (Saaranen-Kauppinen & Puusniekka 2006.)

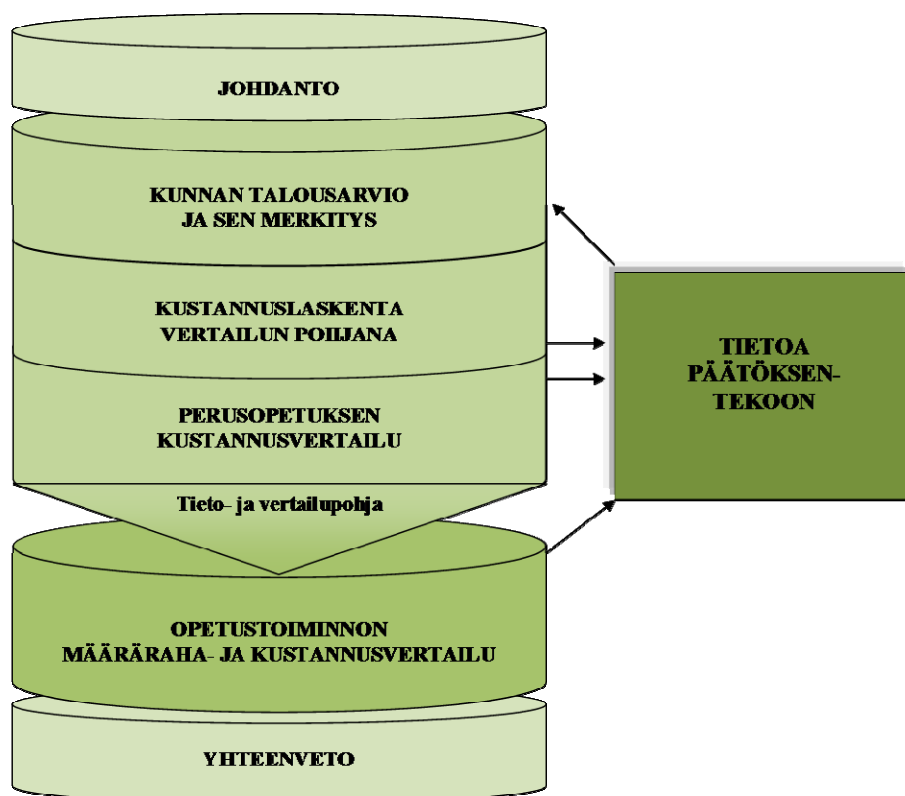
Teoriaosuus toteutettiin kirjoituspöytätyönä. Lähteinä käytettiin kuntatalouden ja taloushallinnon kirjallisuutta, Suomen Kuntaliiton julkaisuja sekä Internet-materiaalia. Teoriaosuuden perusopetuksen kustannusvertailussa lähteinä käytettiin kansainvälisiä ja valtakunnallisia indikaattoreita, rahoitusraportteja ja tilastoja. Teoriaosuus samoin kuin empiriaosuus perustuvat osittain yli kymmenen vuoden työkokemukseen kunnan sivistystoimessa.

Empiirisen osuuden aineisto kerättiin kyselylomakkeilla ja teemahaastatteluilla helmikuussa 2011. Haastattelut tehtiin opetustoimen taloushallinnosta vastaaville. Lomakekyselyyn vastasivat samat henkilöt. Aineistona käytettiin lisäksi kuntien talousarvio- ja tilinpäätöstietoja.

1.3 Opinnäytetyön rakenne

Opinnäytetyö rakentuu teoria- ja empiriaosuudesta. Teoriaosuudessa on kolme päälukua: kunnan talousarvio ja sen merkitys, kustannuslaskenta vertailun pohjana sekä perusopetuksen kustannusvertailu. Kunnan talousarviosta opinnäytetyössä käsitellään sen rakennetta, noudatettavuutta ja talousarvioprosessia. Talousarvio ja siinä asetetut määrärahat, joita työssä tutkitaan perusopetuksen osalta, ohjaavat kunnan taloutta. Kustannuslaskennasta työssä käsitellään sen käsitteitä ja määritelmiä sekä kustannuslaskennan vaiheita. Yhtenä osana luvussa käsitellään lisäksi tuloksellisuutta käsitteenä ja siihen sisältyviä taloudellisuutta ja vaikuttavuutta

sekä koulutuksen yhteiskunta- ja yksilövaikuttavuutta. Perusopetuksen kustannusvertailu -luvussa käsitellään perusopetuksen toimintamenojen osuutta kuntien toimintamenoista sekä oppilaskohtaisten kustannusten kehitystä 2000-luvulla. Lisäksi vertaillaan kustannuksia kansainvälisellä, valtakunnallisella sekä kunta-kohtaisella tasolla. Tällä luvulla luodaan tieto- ja vertailupohjaa, millä tasolla tehdään kansainvälisesti ja valtakunnallisesti perusopetuksen kustannusvertailua. Opinnäytetyön rakenne on kuvattu kuviossa 1.



KUVIO 1. Opinnäytetyön rakenne

Empiriaosuudessa vertaillaan tutkimuksessa mukana olevien viiden Päijät-Hämeen kunnan talousarvioon varattuja opetustoiminnan määrärahoja/oppilas (pl. henkilöstömenot) sekä toteutuneita oppilaskohtaisia kustannuksia. Lisäksi selvitetään määrärahojen määräytymisperusteita sekä kuntien perusopetuksen organisatorakennetta.

2 KUNNAN TALOUSARVIO JA SEN MERKITYS

Talousarvio on tärkein laskentatoimen asiakirja julkisella sektorilla. Talousarvio on poliittisen päätöksenteon ja ohjauksen väline. (Oulasvirta 2007.) Talousarviossa konkretisoituu valtuuston näkemys asukkaiden hyvinvoinnin edistämisestä sekä kunnan kehittämisestä (Porokka-Maunuksela, Huuskonen, Koskinen & Säilä 2004, 17).

Kunnan talousarviosta ja -suunnitelmasta säädetään kuntalain (365/1995) 65 pykälässä. Valtuuston tulee hyväksyä vuoden loppuun mennessä seuraavan varainhoitovuoden talousarvio ja -suunnitelma. Taloussuunnitelma tulee laatia vähintään kolmelle vuodelle; talousarviovuosi on taloussuunnitelman ensimmäinen vuosi. Talousarviossa tulee määritellä kunnan toiminnalliset ja taloudelliset tavoitteet.

Kuntalaki edellyttää, että taloussuunnitelma on tasapainossa tai ylijäämäinen enintään neljän vuoden pituisena suunnittelukautena. Kuntalaki ei edellytä nollatulosta vuositasolla. Toisien sanoen tilikauden tulos voi olla talousarviossa tai jonain suunnitelmavuotena alijäämäinen. Kunnalla on kuitenkin kuntalain mukaan alijäämän kattamisvelvollisuus eli kunnalla on velvollisuus kattaa kertynyt tai kertyväksi arvioitu alijäämä. (Suomen Kuntaliitto 2000, 6 - 7.)

2.1 Talousarvion rakenne

Kuntalain mukaisesti talousarviossa esitetään toiminnallisten tavoitteiden edellyttämät määrärahat ja tuloarviot sekä osoitetaan, miten rahoitustarve katetaan. Kunnan talousarvion tulee sisältää käyttötalousosa, tuloslaskelmaosa, rahoitusosa ja investointiosa. (Kuntalaki 365/1995, 65 §.) Samaa rakennetta noudatetaan myös taloussuunnitelmassa sekä talousarvion toteutumisvertailussa että tilinpäätöksessä. (Suomen Kuntaliitto 2000, 15).

Rakenteen tarkoituksena on palvella talouden suunnittelun tehtäviä. Käyttötalousosassa ja investointiosassa tehdään tavoitteiden asettaminen ja resurssien jako. Tuloslaskelmaosassa ja rahoitusosassa esitetään toiminnan rahoitus. (Myllyntaus

2007, 37 - 38.) Edellä esitettyjen osien lisäksi talousarviossa on ns. yleisperustelut sekä mahdolliset liitteet.

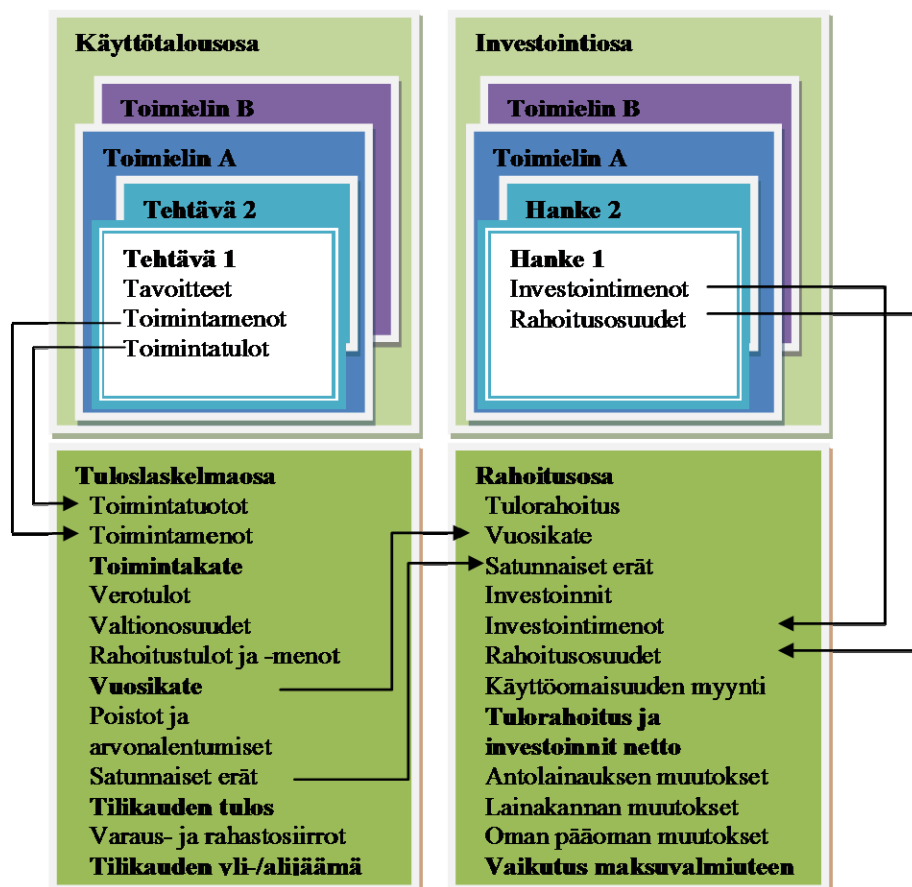
Käyttötalousosassa esitetään eri toimielimien tehtäväkohtaiset toimintatulot, toimintamenot ja toimintakate. Toisin sanoen siinä esitetään valtuuston asettamien tehtäväkohtaisten tavoitteiden edellyttämät määrärahat ja tuloarviot tehtävien hoitamiseen. Tulot ja menot käsittävät ulkoiset ja sisäiseen laskutukseen perustuvat tulot ja menot. Lisäksi käyttötalousosa sisältää suunnitelman mukaiset poistot. (Suomen Kuntaliitto 2000, 16.)

Käyttötalousosassa määritellään lisäksi tehtäväkohtaiset tavoitteet. Tavoitteet voivat olla tunnuslukutavoitteita, numerotavoitteita tai sanallisia tavoitteita. Niitä voidaan asettaa muun muassa määrälle, laadulle, taloudellisuudelle ja vaikuttavuudelle. Tavoitteiden toteutumisen tulee olla arvioitavissa. Asetettavien tavoitteiden tulee olla yhteneviä muiden tavoitteiden kanssa. Toisin sanoen asetetut tavoitteet eivät saa olla ristiriidassa koko kunnan tavoitteiden kanssa tai tehtävän tavoitteet eivät voi olla ristiriidassa keskenään. Talousarviosta on käytävä selkeästi ilmi, että kyse on tavoitteesta. (Suomen Kuntaliitto 2000, 18 - 19.)

Investointiosassa on investointisuunnitelmat talousarviovuodelle sekä suunnitelmavuosille. Useamman vuoden aikana toteutuva investointihanke jaetaan eri vuosille. Investointiosassa hyväksytään kustannusarviot, määrärahat ja tuloarviot. Investointiosan tuloarviona esitetään muun muassa investointiin saatu rahoitusosuus sekä käyttöomaisuuden myyntitulo. Investointeihin liittyvät vakuutuskorvaukset voidaan käsitellä joko tulona tai menonoikaisuna. (Suomen Kuntaliitto 2000, 23 - 25.)

Tuloslaskelmaosassa kootaan yhteen käyttötalousosassa esitetyt eri toimielimien/tehtävien toimintatuotot, -menot ja -kate sekä poistot ja arvonalentumiset (Suomen Kuntaliitto 2000, 20). Tuloslaskelmaosassa budjetoidaan suoraan verotulot, valtionosuudet sekä rahoitustulot ja -menot. Siinä esitetään myös poistot ja satunnaiset erät. Tuloslaskelman tarkoitus ei ole esittää kunnan toiminnan tuloksellisuutta, vaan se on rahoitusprosessin laskelma. (Myllyntaus 2002, 39 - 40.)

Rahoitusosa on myös rahoitusprosessin laskelma. Sen tarkoituksena on osoittaa, millä rahan lähteillä katetaan rahan käyttö. Rahoitusosassa osoitetaan myös tarvittava lisärahoitus, jos tulorahoitus ei ole riittävä. Suoraan budjetoitavia eriä rahoitusosassa ovat antolainauksen ja lainakannan sekä oman pääoman muutokset. (Myllyntaus 2002, 40.) Rahoitusosaan siirtyvät tuloslaskelmaosasta vuosikate sekä satunnaiset tulot ja menot. Investointiosasta rahoitusosaan siirtyvät menot ja tulot bruttomääräisinä. Tulot erotellaan rahoitusosuuksiin ja käyttöomaisuuden myyntituloihin. (Suomen Kuntaliitto 2000, 27.)



KUVIO 2. Kunnan talousarvion ja -suunnitelman rakenne (Suorto 2008, 45)

Yllä oleva kuvio 2 kuvaa talousarvion osien yhteyttä toisiinsa. Käyttötalousosasta toimintamenot ja -tulot siirtyvät tuloslaskelmaosaan, josta vuosikate ja satunnaiset erät siirtyvät rahoitusosaan. Investointiosasta rahoitusosaan siirtyvät investointimenot ja rahoitusosuudet.

Talousarvion liitteissä esitetään kunnan liikelaitosten talousarviot ja taloussuunnitelmat, kuntakonsernin yhteisöjen talousarviot sekä muut tarpeelliseksi katsotut tiedot. Yleisperusteluissa muun muassa arvioidaan kunnan kehitysnäkymiä ja esitetään kunnan taloudellista asemaa. (Suomen Kuntaliitto 2000, 15, 28.)

2.2 Talousarvion noudatettavuus

Kunnan talousarvion noudattavuudesta säädetään kuntalain 65 §:n 5 momentissa. Kuntalain mukaisesti kunnan toiminnassa ja taloudenpidossa on noudatettava talousarviota. Talousarvion muutoksista päättää kunnan valtuusto. (Kuntalaki 365/1995, 65 §.) Kuntaliiton hallintosääntömallin mukaan muutokset tulee esittää talousarviovuoden aikana. Noudatettavuus ja muutosten esittämisvelvoite koskee toiminnallisia ja taloudellisia tavoitteita sekä määrärahoja ja tuloarvioita. (Suomen Kuntaliitto 2000, 14.)

Talousarvion noudattamisvelvoite koskee kunnan toimielimiä ja henkilöstöä. Talousarvioon varatut määrärahat eivät anna subjektiivista oikeutta kuntalaisille tai yhteisöille. Esimerkiksi avustuksen varaus jollekin yhteisölle talousarviossa ei tuo vielä oikeutta avustukseen tälle yhteisölle. (Myllyntaus 2002, 88 - 89.)

Talousarvion noudettavuudesta käytetään kunnallisoikeudessa käsitteitä talousarvion velvoittavuus, valtuutus ja sitovuus. Myllyntauksen mukaan näillä käsitteillä on erityinen merkitys riippuen siitä käytetäänkö niitä määrärahan, tuloarvion tai talousarvion tavoitteen yhteydessä. (Myllyntaus 2002, 88.)

Määrärahan velvoittavuus ei tarkoita velvoitetta käyttää määrärahaa kokonaisuudessaan. Määräraha on toisaalta velvoite määrätyn toiminta-asteen ylläpitämiseen. Toisin sanoen, jos asetetut tavoitteet saavutetaan muutoin, ei ole velvollisuutta käyttää määrärahaa kokonaisuudessaan. (Myllyntaus 2002, 89; Suorto 2008, 49.)

Määrärahan valtuutuksella tarkoitetaan toimielimelle annettua toimivaltaa käyttää sille osoitettu määräraha määrättyyn käyttötarkoitukseen tai määrätyn tavoitteen toteuttamiseen. (Myllyntaus 2002, 89.)

Kaikki talousarviossa hyväksytyt määrärahat ovat sitovia. Myllyntauksen mukaan (2002, 76, 89 - 90) määrärahan yhteydessä käsite sitova on oikeastaan tarpeeton: ei voi olla määrärahaa, joka ei olisi sitova. Kunnan on kuitenkin määrärahoista riippumatta toteutettava lakien velvoittamat palvelut tai joihin se on päätöksillään sitoutunut. Kuntalaisten subjektiivisiin oikeuksiin on osoitettava riittävä määräraha. Näitä palveluita ei voi evätä vetoamalla määrärahan puuttumiseen tai riittämättömyyteen. Kehysbudjetointi-säännöksen myötä tehtäväkohtainen sitovuus tuli mahdolliseksi. Kehysbudjetointi korostaa talousarvion velvoittavuutta ja valtuutavuutta, koska siinä määrärahaa ei sidota tiettyjen tuotannon tekijöiden hankintaan.

Kehysbudjetointiin liittyvästä käyttösuunnitelmasta, jolla toimialueet jakavat niille hyväksytyt määrärahat ja tuloarviot yksityiskohtaisesti, ei ole kuntalaissa erityissäännöksiä; eikä myöskään sen noudatettavuudesta (Myllyntaus 2002, 94). Käyttösuunnitelma on toimielimen velvoittava päätös. Käyttösuunnitelman tavoitteet, määrärahat ja tuloarviot sitovat toimielimen alaisia viranhaltijoita ja työntekijöitä. Poikkeaminen käyttösuunnitelmasta vaatii toimielimen hyväksymisen. (Suomen Kuntaliitto 2000, 34.) Käyttösuunnitelmaan ei kuitenkaan liity erityistä muutoksenhakuvelvoitetta kuten talousarvion noudatettavuuteen (Myllyntaus 2002, 94).

Talousarvion noudatettavuus koskee menojen lisäksi myös tuloja siten, että vähintään talousarvion tuloarviot toteutuisivat. Valtuuston tulee käsitellä olennaiset tulovajaukset samalla tavoin kuin menonylitykset. (Suorto 2008, 49.) Tuloarvioiden velvoittavuuteen on suhtauduttu myös kielteisesti. Myllyntaus (2002, 90 - 91) perustelee kuitenkin tuloarvioiden velvoittavuutta muun muassa brutto- ja nettobudjetoitujen tehtävien yhdenmukaisella kohtelulla ja kuntalailla. Myllyntauksen mukaan kuntalakia on tulkittava niin, että tuloarviot ovat myös velvoittavia. Lisäksi joidenkin tavoitteiden toteutuminen voi olla tuloarvioista riippuvaisia. Tällöin tulovajaus voi tarkoittaa tavoitteiden tarkistamista.

Talousarvion hyväksymisen yhteydessä päätetään määrärahojen ja tuloarvioiden sitovuustasosta joko brutto- tai nettoperiaatteen mukaisena. Talousarvion osien sitovuustaso määritetään esimerkiksi perustelutextissä. Nettoperiaatteella tarkoitetaan, että päätettävä määräraha tai tuloarvio on tulojen ja menojen erotus. (Suomen Kuntaliitto 2000, 11.)

2.3 Talousarvioprosessi

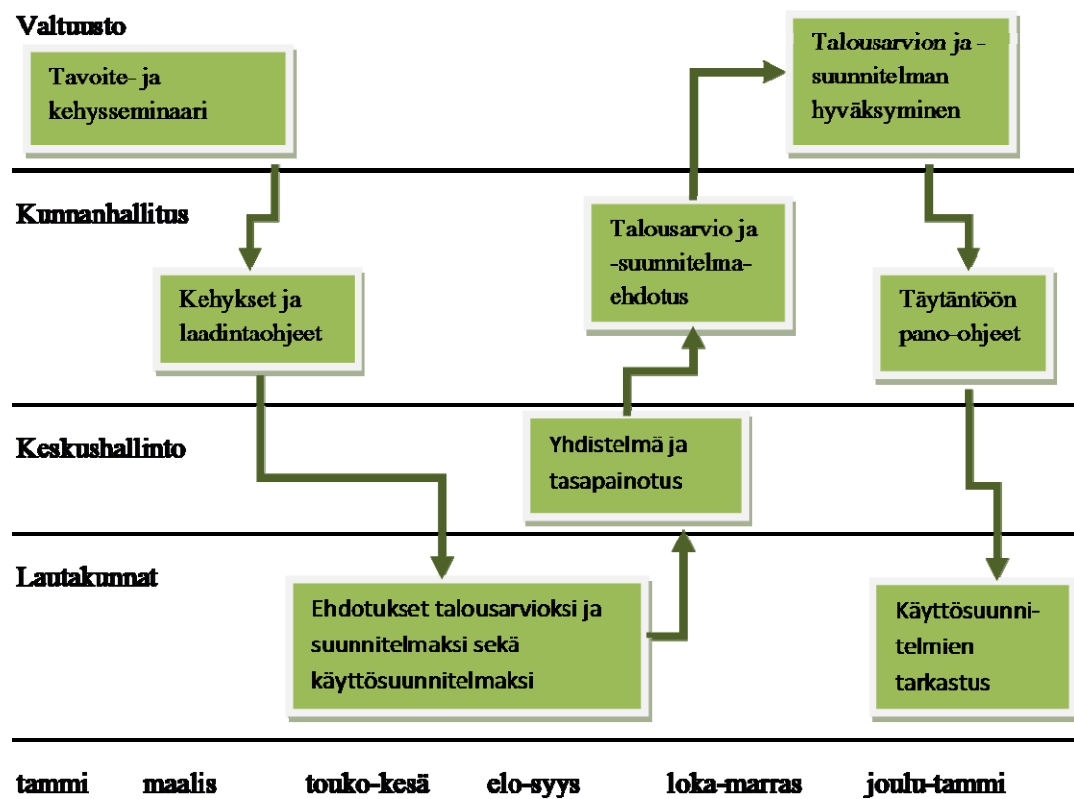
Meklin ja Martikainen (2003, 27 - 28) toteavat vuotuisen talousarvioprosessin olevan näkyvin osa kunnan ja kuntakonsernin johtamista. Talousarvioprosessi on tavoitteiden asettamista, resurssien jakamista ja tavoitteiden toteutumisen arviointia. Talousarvio toimii valtuuston ohjausvälineenä ja luo yleiset linjat ja tavoitteet talouden ja toiminnan suunnitteluun (Porokko-Maunuksela ym. 2004, 17). Perustana talousarvion valmistelulle on kunnan strategia.

Vuosittaisen talousarvioprosessin ensimmäinen vaihe on valtuustoseminaari, jossa tarkistetaan kunnan toiminta-ajatus, visiot, päämäärät, strategiat ja painopistealueet sekä taloudellinen tilanne. Valtuustoseminaarin pohjalta kunnanhallitus antaa lautakunnille talousarvion laadintaohjeet sekä toimialue- tai tehtäväkohtaiset meno- ja tulokehykset. Laadintaohjeissa kunnanhallitus arvioi myös merkittävämmät meno- ja tulolajien muutokset esimerkiksi palkkojen kehitystä sekä palkkojen sivukulujen määrää. (Suorto 2008, 45 - 46.)

Toimielimet laativat annettujen ohjeiden ja kehysten perusteella omat talousarvioesitykset, jotka pohjautuvat alustaviin tehtäväkohtaisiin käyttösuunnitelmiin. Lautakuntien esityksistä laaditaan keskushallinnossa yhdistelmä sekä tarvittaessa tasapainotusehdotus kunnanhallitukselle, joka esittää talousarvion ja taloussuunnitelman hyväksymistä kunnanvaltuustolle. Talousarvio ja taloussuunnitelma tulee hyväksyä vuoden loppuun mennessä. Jos valtuusto ei hyväksy talousarviota, se palautuu kunnanhallitukselle uudelleenvalmisteltavaksi. (Suorto 2008, 46 - 47.)

Talousarvion hyväksymisen jälkeen kunnanhallitus laatii täytäntöönpano-ohjeet. Kunnanhallitus, lautakunnat ja johtokunnat hyväksyvät käyttösuunnitelmat. Näissä talousarvioesityksen pohjana olleet alustavat käyttösuunnitelmat tarkistetaan valtuuston päätöstä vastaaviksi sekä päätetään määrärahojen käytöstä toimielimen sisällä. (Suomen Kuntaliitto 2000, 33.)

Kunnan talousarvion ja -suunnitelmaprosessin vuotuinen kierto on esitetty alla olevassa kuviossa 3.



KUVIO 3. Taloussuunnitteluprosessi (Suorto 2008, 46).

Varsinkin pienissä kunnissa talousarvioprosessin aikataulutus ei toteudu kaavion mukaisesti. Valtuustoseminaari (tavoite- ja kehyssseminaari) saattaa ajoittua vasta alkukesään ja lautakuntien ehdotukset annetaan alkusyksyllä. Kaikille kunnille on kuitenkin yhteistä, että valtuuston tulee hyväksyä seuraavan vuoden talousarvio kuluvan vuoden loppuun mennessä.

2.4 Talousarvion ja -suunnitelman periaatteet

Talousarvion ja -taloussuunnitelman laadinnassa noudatetaan muun muassa seuraavia periaatteita:

- Täydellisyysperiaatteen mukaisesti rahoitusosaan otetaan kaikki kunnan rahan käyttö ja rahan lähteet. Talousarviosta ei voi jättää pois tiedossa olevia menoja tai tuloja.
- Vuotuisuusperiaate tarkoittaa, että talousarvio sisältää vain yhden varainhoitovuoden tulot ja menot suoriteperusteisesti.
- Tasopainoperiaate tarkoittaa, että tulojen on katettava menot. Lisäksi kunnan maksuvalmiuden tulee olla riittävä.
- Bruttoperiaatteen mukaisesti tulot ja menot päätetään talousarviossa bruttomääräisinä eli menoja ei vähennetä tuloista.
- Nettoperiaate tarkoittaa, että määräraha tai tuloarvio päätetään menojen ja tulojen erotuksena eli toimintakatteena.
- Julkisuusperiaatteen mukaisesti talousarvio on julkinen asiakirja ja siten kaikkien tutustuttavissa. (Suomen Kuntaliitto 2000, 7 - 8; Myllyntaus 2002, 41.)

Määrärahat, tuloarviot ja tavoitteet tulisi asettaa realistisesti, jotta nämä olisi mahdollista saavuttaa. Varattavat määrärahat pohjautuvat kunnan strategiaan; tahtotilaan mitä halutaan olla ja mihin tähdätään tulevaisuudessa. Kunnan taloudellinen tilanne on kuitenkin tahtotilaa voimakkaampi. Kuntien kiristynyt talous ja lisääntynyt palveluiden järjestämisvelvollisuus on luonut tarpeen etsiä vaihtoehtoja ja vertailla omaa toimintaa muiden vastaavaan toimintaan. Vaihtoehtojen tarkastelua sekä toiminnan vertailua toteutetaan kustannuslaskennalla. Kustannuslaskennan avulla voidaan ottaa huomioon paremmin myös toimintaympäristössä tapahtuneet ja tiedossa olevat muutokset. Kustannuslaskenta auttaa siten myös niukkojen määrärahojen kohdentamisessa eri toiminnoille näiden todellisen tarpeen mukaan.

3 KUSTANNUSLASKENTA VERTAILUN POHJANA

Laskentatoimen tehtävänä on määritellä, mitata ja välittää toimintaa ja taloutta koskevaa tietoa. Sen avulla tuotetaan tietoa päätöksenteon tueksi. Tuotettu tieto voi olla määrällistä tai laadullista, menneisyyttä tai tulevaa kuvaavaa, subjektiivista tai objektiivista ja rahamääräistä tai ei-rahamääräistä (Järvenpää, Länsiluoto, Partanen & Pellinen 2010, 39). Laskentatoimi jakautuu tiedon hyväksikäyttäjän mukaan ulkoiseen eli rahoittajan laskentatoimeen ja sisäiseen eli johdon laskentatoimeen. Kustannuslaskenta on sisäistä laskentatoimea ja sen tehtävänä on rekistroidä aikaansaadut suoritteet ja niiden aiheuttamat kustannukset. Näiden tietojen perusteella kustannuslaskenta tuottaa laskelmia suunnittelun ja valvonnan tueksi. (Tomperi 2004, 10.)

Kustannuslaskennan avulla saadaan tietoa budjetointiin, tuloksellisuuden arviointiin sekä palvelutoiminnan ja investointien suunnitteluun. Tätä tietoa voidaan hyödyntää määrärahojen ja tavoitteiden asettelussa, palvelujen hinnoittelussa sekä tunnuslukujen määrittelyssä ja arvioinnissa. (Tyni, Myllyntaus, Rajala & Suorto 2009, 11.)

Kustannuslaskennan käytöllä ja sen kehittämishallinnalla ei ole ollut kunnissa sellaista tarvetta kuin yksityissektorilla. Tammi toteaa väitöskirjassaan, että ”kustannuslaskenta ei ole kunnissa ollut yhtä tärkeässä asemassa kuin yrityksissä” (Tammi 2006, 42). Kunnan toiminta ei ole voittoa tavoittelevaa, vaan sen tavoitteena on palveluiden tuottaminen kuntalaisille. Kunta ei voi olla tuottamatta subjektiivista palvelua, vaikka sen kustannukset arvioitaisiin liian korkeiksi panos/tuotos-suhteella. Tänä päivänä kuitenkin kustannuslaskennan käytön tarve on lisääntynyt kunnissa.

Kustannuslaskennan tarpeen lisääntymiseen kunnissa on useita syitä. Näitä ovat esimerkiksi palvelujen kilpailuttaminen, tuottavuuden parantaminen sekä tilaaja-tuottajamallin soveltaminen. (Tyni ym. 2009, 3.) Yksi syy kustannuslaskennan tarpeelle on myös se, että valtio ei enää ohjeista tai rahoita kuntien toimintaa niin kohdennetusti kuin aiemmin (Tammi 2002, 205).

Kuntalaissa ei ole erityismääräyksiä kuntien kustannuslaskennasta. Se on kuntien sisäistä laskentaa ja sitä ohjataan Suomen Kuntaliiton suosituksin. Kuntien kustannuslaskentaa ohjaava lainsäädäntö koskee pääsääntöisesti lakisääteisistä palveluista perittäviä maksuja. (Tyni ym. 2009, 12.)

Kustannuslaskennan avulla tuotetun tiedon tuottamiseen liittyy monia ongelmia: laajuus-, arvostus-, jaksotus-, kohdistamis-, luotettavuus- ja olennaisuusongelma. Ulkoisessa laskennassa näihin ongelmiin on osittain tarkkojakin ohjeistuksia. Sisäisessä laskennassa nämä ongelmat on ratkaistava organisaatiokohtaisesti, mikä voi heikentää tietojen vertailukelpoisuutta. (Tammi 2006, 44.)

3.1 Kustannusluokitus

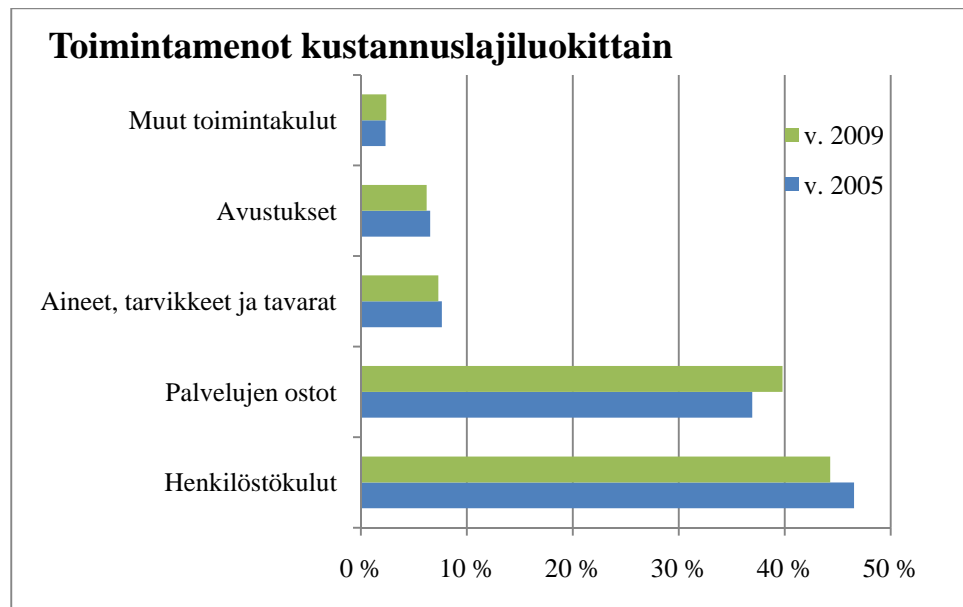
Kustannuslaskennassa kustannukset jaetaan erilaisiin luokkiin. Käytettävät luokat riippuvat laskentatilanteesta. Käytettyjä luokituksia ovat muun muassa:

- kustannuslajiluokitus
- muuttuvat ja kiinteät kustannukset
- erillis- ja yhteiskustannukset
- välittömät ja välilliset kustannukset
- vaikutettavissa olevat ja ei-vaikutettavissa olevat kustannukset. (Tyni ym. 2009, 41.)

Budjetoinnissa ja taloudellisuuden seurannassa yleisemmin käytetty luokitus on tuotannontekijöihin perustuva **kustannuslajiluokitus**. Tämä perustuu kuntien kirjanpidon ja tilastoinnin menolajiluokitukseen. (Tyni ym. 2009, 41.) Kustannuslajiluokituksen mukaisesti kustannukset jaetaan seuraavasti:

- henkilöstökustannukset
- palvelujen ostot
- aineet, tarvikkeet ja tavarat
- avustukset
- muut toimintakulut
- pääomakustannukset.

Kustannuslajiluokista henkilöstökustannusten ja palveluiden osuus yhteensä on kunnan toimintamenoista yli 80 %. Kuviossa 4 on esitetty eri kustannuslajien prosentuaalista osuutta kuntien toimintamenoista vuosina 2005 ja 2009.

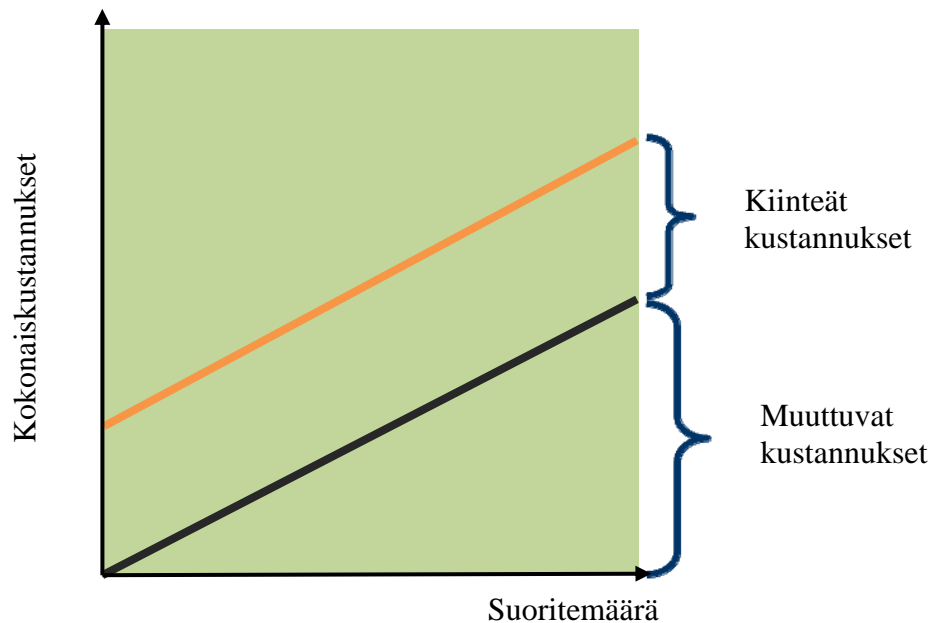


KUVIO 4. Kuntien toimintamenot kustannuslajiluokittain vuosina 2005 ja 2009 (Tilastokeskus 2010a)

Kustannusten jako **muuttuviin ja kiinteisiin kustannuksiin** on tärkeä palvelutoiminnan hinnoittelussa ja kannattavuuslaskennassa. Tällöin luokitusperusteena on kustannusten riippuvuus suoritemäärästä eli toiminta-asteesta. (Tyni ym. 2009 41.) Muuttuvat kustannukset ovat riippuvaisia suoritemäärästä ja kiinteät kustannukset pysyvät samana suoritemäärän muuttuessa. Puolimuuttuvilla kustannuksilla tarkoitetaan kustannuksia, joissa osa kustannuksista muuttuu suoritemäärän muuttuessa. Puolimuuttuvia kustannuksia ovat esimerkiksi sähkökustannukset, joista osa on kuukausimaksua ja osa kulutukseen perustuvaa. (Järvenpää ym. 2010, 55.)

Muuttuvien ja kiinteiden kustannusten summa tietyllä ajanjaksolla muodostaa kokonaiskustannukset (K) eli kustannusfunktio on $K = K_m + K_k$ (Jyrkkiö & Riis-tama 2006, 50).

Suoritemäärän kasvaessa kokonaiskustannukset sekä muuttuvat kustannukset kasvavat. Suoritemäärän muutos suuntaan tai toiseen ei vaikuta kiinteiden kustannusten määrään, vaan niiden määrä pysyy vakiona. (Kuvio 5.)



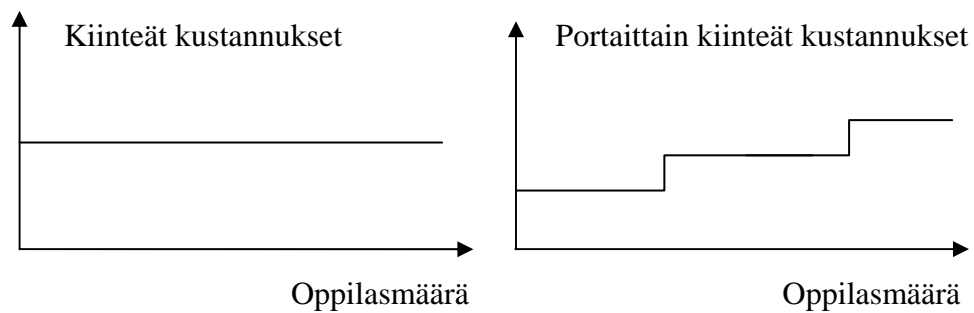
KUVIO 5. Kustannusfunktion kuvaaja (Jyrkkiö & Riistama 2006, 51)

Yksikkökustannukset (k) saadaan jakamalla kokonaiskustannukset suoritemäärällä: $k = K/\text{suoritemäärä}$ (Jyrkkiö & Riistama 2006, 52). Tuloksena on keskimääräinen yksikkökustannus, jossa ei oteta huomioon toiminta-astetta.

Laskentatilanteesta riippuen voi olla tarpeen ottaa kiinteiden kustannusten osalta myös toiminta-aste huomioon eli käyttää laskennassa normaalikalkyylia. Näin saadaan eliminotua toiminta-asteen vaikutus yksikkökustannuksen arvoon. Normaalikalkyylia käytettäessä kiinteät kustannukset jaetaan normaalin toiminta-asteen suoritemäärällä toteutuneen tai arvioidun suoritemäärän sijaan. (Tyni ym. 2009, 68.)

Yleisesti kiinteät kustannukset ovat täysin riippumattomia suoritemäärästä. Kuitenkin joskus suoritemäärän riittävä kasvu voi aiheuttaa myös kiinteiden kustannusten kasvua. Tällöin kyseessä on portaittain kiinteästä kustannuserästä. Esimerkiksi opetustoimessa oppilasmäärän (suoritemäärä) kasvaessa vaihtoehtona on, että opetusryhmien lukumäärä pysyy samana. Tällöin kiinteät kustannukset eivät kasva suoritemäärän kasvaessa. Oppilasmäärän kasvu voi kuitenkin vaatia uuden opetusryhmän perustamisen, jolloin myös henkilöstömenojen kiinteät kustannukset kasvavat. (Tyni ym. 2009, 50 - 51.)

Kuviossa 6 on kuvattu nämä vaihtoehtoiset tilanteet. Vasemmanpuoleisessa tilanteessa oppilasmäärän kasvaessa opetusryhmien määrä pysyy samana. Oikeanpuoleisessa tilanteessa oppilasmäärän kasvu vaatii uuden opetusryhmän perustamista.



KUVIO 6. Oppilasmäärän kasvun vaihtoehtoiset vaikutukset kiinteisiin kustannuksiin (Tyni ym. 2009, 50 - 51)

Jyrkkiö ja Riistama (2006, 56) käsittelevät portaittain kiinteitä kustannuksia kirjassaan termillä hyppäyksittäin muuttuvat kustannukset. Kustannusten käsitteleminen muuttuvina tai kiinteinä kustannuksina riippuu laskentatilanteesta. Tarkasteltaessa näitä kustannuksia pitkän ajanjakson aikana kustannukset ovat muuttuvia. Yleensä kuitenkin kyseessä on lyhyen aikajänteen laskelmat, joten hyppäyksittäin muuttuvat kustannukset ovat kiinteitä.

Luokiteltaessa kustannuksia **erillis- ja yhteiskustannuksiin** perusteena on kustannusten aiheuttaja. Aiheuttaako kustannuksen yksi vai useampi laskentakohde? Erilliskustannus voidaan kohdentaa yhdelle laskentakohteelle ja ne ovatkin usein muuttuvia kustannuksia. Muuttuvat kustannukset ovat aina erilliskustannuksia. Yhteiskustannukset joudutaan taas kohdentamaan useammalle laskentakohteelle. Yhteiskustannusten kohdentamisessa käytetään usein vyörytysmenetelmää. (Tyni ym. 2009, 53.)

Kustannusten luokittelu **välittömiin ja välillisiin** kustannuksiin on laskentatekniikka, jolla kustannukset kohdistetaan aiheuttamisperiaatteen mukaan laskentakohteille. Välittömät kustannukset voidaan kohdistaa suoraan suoritteisiin. Usein välittömät kustannukset ovat muuttuvia kustannuksia. Välilliset kustannukset kohdistetaan jakoperusteita käyttäen. (Jyrkkiö & Riistama 2006, 61 - 62.) Toisin sanoen välillisiä kustannuksia ei voida kohdistaa aidon jakoperusteen perusteella suoraan lopullisille kustannuspaikoille. Ne kohdistetaan ensin välikustannuspaikoille ja sitten valittua jakoperustetta käyttäen lopullisille kustannuspaikoille. Jakoperusteina voidaan käyttää esimerkiksi henkilöstön määrää, konemäärää tai välittömiä kustannuksia. (Tyni ym. 2009, 55.)

Kustannukset voidaan jakaa myös **vaikutettavissa oleviin ja ei-vaikutettavissa oleviin** kustannuksiin. Vaikutettavissa olevan kustannuksen määrään toimielin/henkilö voi itse vaikuttaa. Ei-vaikutettavissa olevaan kustannukseen toimielin/henkilö ei voi vaikuttaa. Tällä jaolla on merkitystä muun muassa määrärahasidonnaisessa kustannusbudjetoinnissa ja toiminnan suunnittelussa. Tynin ym. mukaan määräraha tulisi budjetoida vain niihin menoihin, joihin toimielin voi vaikuttaa. Vaikuttamismahdollisuus on riippuvainen menetelmästä, jolla kustannukset kohdistetaan tehtäville. (Tyni ym. 2009, 56.) Esimerkiksi henkilöstöhallinnon kustannukset voidaan jakaa kustannuspaikoille niiden henkilöstömäärän mukaan. Jos kuitenkin laskentajärjestelmistä on saatavissa tiedot muun muassa palkkalaskelmien, matkalaskujen ja kululaskujen määristä, voidaan näiden aiheuttamat kustannukset jakaa suoriteperusteisesti kustannuspaikoille. Tällöin kustannuspaikalla työskentelevät voivat vaikuttaa kustannuspaikalle kohdentuvien kustannusten määrään esimerkiksi käyttämällä ajopäiväkirjaa sen sijaan, että tekevät jokaisesta matkasta erikseen oman matkalaskun.

3.2 Kustannuslaskennan vaiheet

Kustannuslaskennan kulku käsittää kolme vaihetta: kustannuslajilaskenta, kustannuspaikkalaskenta ja suoritekohtainen laskenta (Järvenpää ym. 2010, 72).

Kustannuslajilaskennassa lajitellaan kokonaiskustannukset kustannuslajiryhmittäin. Kunnan kirjanpidossa kustannukset kohdistetaan toiminnoittain ja kustannuslajiluokittain. Kuntien kustannuslajiluokitusta on käsitelty aiemmin sivulla 16. (Tyni ym. 2009, 140.)

Kustannuspaikkalaskennassa välilliset kustannukset kohdistetaan kustannuspaikoille ja toiminnoille. Se on välivaihe suoritekohtaisten kustannusten selvittämisessä. Lisäksi sitä tarvitaan toiminnan tehokkuuden tarkkailussa. (Jyrkkiö & Riis-tama 2006, 117.)

Suoritekohtaisessa laskennassa kustannukset kohdistetaan kustannuspaikkojen tuottamille suoritteille. Välittömät kustannukset kohdistetaan suoraan suoritteille ja välilliset kustannukset kohdistetaan erilaisten kohdistamismenetelmien avulla suoritteille. Kunnissa kohdistettavia välillisiä kustannuksia ovat hallinto, kirjanpito, palkanlaskenta, yhteispalvelut, yhteisten tilojen, koneiden ja laitteiden kustannukset. Kohdistamismenetelmiä ovat jakolaskenta, ekvivalenssilaskenta, lisäyslaskenta sekä toimintolaskenta. (Tyni ym. 2009, 140.) Käytettäessä useampaa laskentamenetelmää puhutaan hybridilaskennasta (Järvenpää ym. 2010, 102).

Jakolaskenta on suoritelaskennan yksinkertaisin muoto. Siinä kustannuspaikalle kohdistetut kustannukset jaetaan kustannuspaikan suoritemäärällä. Jaettavat kustannukset voivat olla vaihtoehtoisesti kokonais-, muuttuvat tai kiinteät kustannukset. Jaettavista kustannuksista riippuen puhutaan keskimääräis-, minimi- tai normaalikalkyylistä. (Tyni ym. 2009, 141.)

Jakolaskenta soveltuu parhaiten sellaiseen tuotantoon, jossa tuotteissa ei ole merkittäviä eroja. Esimerkiksi sen soveltuvuutta päiväkodin hoitopäiväkustannusten selvittämiseen Tyni ym. (2009, 142) pitävät puutteellisena erilaisten lapsiryhmien vuoksi.

Ekvivalenssilaskenta on jakolaskennan sovellus, jossa otetaan huomioon eri suoritteiden vaatimat erisuuruiset resurssit esimerkiksi aika- tai henkilöstöresurssi. Suoritteiden tulee olla toisiaan muistuttavia, kuitenkin jossain suhteessa erilaisia. Samoin niiden valmistusprosessi tai tuotantorakenne tulee olla samanlaisia. Erilaisille suoritteille määritellään ekvivalenssiluvut, jotka kuvaavat suoritteiden aiheuttamien kustannusten suhdetta. (Tyni ym. 2009, 142 - 143.) Käytännön esimerkki ekvivalenssilaskennasta on luvussa 5.3.3 (s. 55), jossa käsitellään Hollolan kunnan perusopetuksen materiaalin määrärahojen määrätymisperusteita.

Lisäyslaskennassa kustannukset jaetaan välittömiin ja välillisiin kustannuksiin. Välittömät kustannukset kohdennetaan suoraan laskentakohteilla. Välillisten kustannusten kohdentamisessa käytetään yleiskustannuslisiä, jotka saadaan jakamalla välilliset kustannukset mittayksiköiden määrällä. Usein on tarpeen käyttää erilaisia yleiskustannuslisiä samallakin kustannuspaikalla kohdennettaessa erilaisia yleiskustannuksia. (Jyrkkiö & Riistama 2006, 151 - 152.) Jakajana toimivan mittayksikön eli jakoperusteen tulee olla määrällisesti mitattavissa. Jakoperusteena voi olla esimerkiksi välittömät kustannukset, koneiden käyttötunnit tai käyntikerat. (Tyni ym. 2009, 145.)

Toimintolaskennassa kustannukset kohdistetaan laskentakohteille toimintojen kautta, kun taas muissa menetelmissä kustannukset kohdistetaan laskentakohteille kustannuspaikkojen kautta. (Tyni ym. 2009, 150.)

Toimintolaskennassa organisaation toiminta jaetaan toimintoihin, jotka ovat tuotantoprosessin vaiheita. Organisaation toiminnan käyttämien resurssien (aineet, työvoima, koneet jne.) kustannukset kohdistetaan toiminnoille resurssiajuriin avulla, joita voivat olla esimerkiksi arvioitu tai mitattu ajankäyttö. Toiminnoilta kustannukset kohdistetaan laskentakohteille toimintoajureiden avulla. Toimintolaskennassa kustannukset kohdistetaan siis kahteen kertaan: ensin resursseilta toiminnoille ja sitten toiminnoilta laskentakohteille. Perinteiseen kustannuslaskentaan verrattuna toimintolaskenta on työläämpää. Sen avulla saadaan kuitenkin yleiskustannukset paremmin kohdistettua aiheuttamisperiaatteen mukaisesti. (Tyni ym. 2009, 150 - 151.)

3.3 Tuloksellisuus

Kuten aiemmin todettiin, kustannuslaskennan tehtävänä on tuottaa tietoa myös tuloksellisuuden arviointiin. Kuntatuottavuuden ABC -julkaisussa (Kanerva 2008, 10 - 11) määritellään tuloksellisuus käsitteeseen sisältyvän kolme eri asiaa: taloudellisuus, tuottavuus ja vaikuttavuus. Taloudellisuus kuvaa kustannusten ja suoritteiden eli tuotosten välistä suhdetta ja sillä mitataan kustannustehokkuutta. Toiminta on sitä taloudellisempaa, mitä pienemmillä kustannuksilla tuotos saadaan aikaan.

Tuottavuus on toiminnan tehokkuuden mitta, joka määritellään tuotoksen ja panoksen suhteena. Tuottavuus voidaan määritellä kokonaistuottavuutena tai jonkin resurssin tuottavuutena. Esimerkiksi jaettaessa tuotos työvoimapanoksella saadaan työn tuottavuus. (Raudasoja & Johansson 2009, 126).

Vaikuttavuus kuvaa tavoitteiden ja aikaansaatuisten vaikutusten (toiminnan/palvelun aikaansaama välitön/suora muutos) suhdetta. Kustannusvaikuttavuus kuvaa vaikuttavuuden suhdetta kustannuksiin, jotka vaaditaan vaikuttavuuden saavuttamiseksi. (Raudasoja & Johansson 2009, 126, 202.) Kun suoritteet ja vaikuttavuus mielletään molemmat tuotoksen ominaisuuksiksi, taloudellisuus ja kustannusvaikuttavuus ovat synonyymeja (Kangasharju 2008, 22).

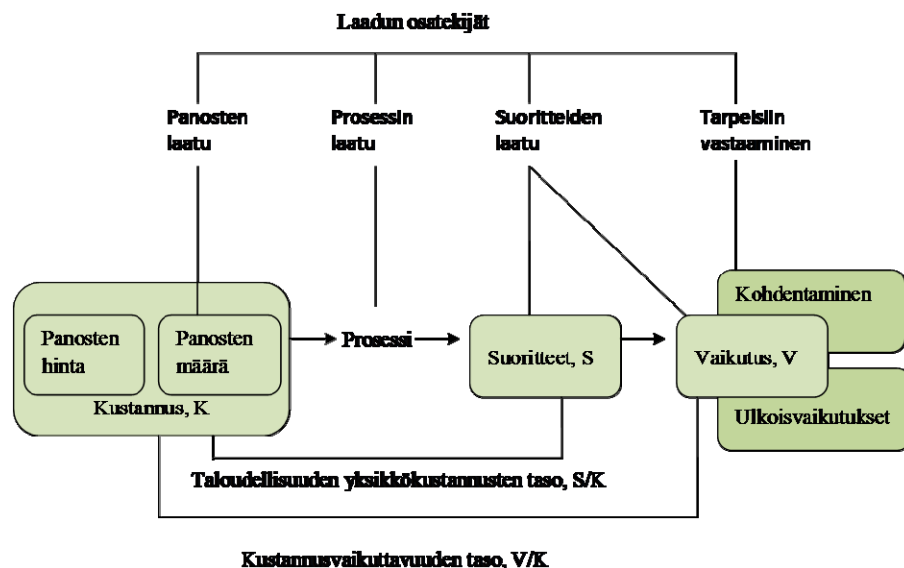
Taloudellisuuden parantuessa saattaa vaikuttavuus useasti laskea. Taloudellisuus ja vaikuttavuus saatetaankin nähdä vastakohtina. Vaikuttavuus voidaan kokea niin tärkeänä, ettei samanaikaisesti haluta puhua vaikuttavuuden kustannusvaikutuksista. Raudasoja ja Johansson (2009, 9) sanovat olevan vastuunpakoilua tai osaamattomuutta, jos vaikuttavuuden tavoitteiden kanssa samaan aikaan ei voida puhua rahasta. Päättäjien ja johtajien on tärkeää tiedostaa, mitä vaikuttavuustavoitteiden saavuttaminen maksaa, sillä kaikella on hintansa.

Palveluiden vaikuttavuutta on vaikea mitata. Niiden lopputulokseen vaikuttavat monet ulkopuoliset tekijät. Lisäksi palveluiden vaikuttavuuden hyödyt ja haitat näkyvät muilla sektoreilla kunnissa. Parannettaessa sosiaalityön tuottavuutta niin,

että vaikuttavuus laskee, saattaa vaikuttavuuden huononeminen näkyä opetustoimessa. Tätä on kuitenkin vaikea mitata. Tuottavuuden parantaminen ei tarkoita vaikuttavuuden huononemista; oikeilla menetelmillä on mahdollista parantaa niitä molempia samanaikaisesti. (Kanerva 2008, 12.) Palveluiden vaikututtavuutta toisella sektoreilla kuvaa lause: euron panostus opetustoimessa säästää kuusi euroa sosiaalitoimessa. Kangasharju (2008, 28) kuvaa palvelutuotannon tuloksellisuutta (Kuvio 7) seuraavasti:

Tuloksellisuus koostuu tarpeisiin vastaamisesta laadukkaasti ja kustannusvaikuttavasti. Palvelutuotanto on laadukasta ja tuloksellista myös tarpeiden näkökulmasta, kun vaikuttavat palvelut suunnataan niitä eniten tarvitseville.

Palvelutuotannon tuloksellisuuteen vaikuttavat palvelujen laatu ja vaikuttavuus.



KUVIO 7. Tuloksellisuus (Kangasharju 2008, 26)

Palvelun kustannus on panosten hinnan ja panosten määrän tulo. Panoshinnoilla tarkoitetaan muun muassa ansiotasoa, raaka-aineiden ja laitteiden hintoja. Panosten määrä koostuu ensisijaisesti työstä, mutta myös toimitiloista, laitteista ja väli-tuotteista kuten opetusmateriaaleista. Panosten hinnat kuvaavat panosten laatua. Panosten hintaan vaikuttavat opetustoimessa esimerkiksi opettajien erilaiset ansio-tasot. Panoshinnoilla ei kuitenkaan voida selittää kaikkia panosten laatueroja. Myös työntekijöiden luontaiset erot, työmotivaatio ja osaaminen vaikuttavat pa-nosten laatuun. (Kangasharju 2008, 9 - 16.)

Opetustoimen prosessin tuotoksena on opettajan antama opetus. Oppitunnit ovat opetusprosessin suoritteita. Suoritteilla pyritään aikaan saamaan haluttu vaikutus eli oppilaiden oppiminen. Panosten laadun lisäksi prosessin ja suoritteiden laadut vaikuttavat oppimiseen. Oppilaiden suoriutumiseen vaikuttavat myös ulkoiset tekijät esimerkiksi vanhempien valmiudet tukea koulunkäyntiä. Hyvinvointipalveluiden tuloksellisuus käsittää myös palveluiden kohdentamisen niitä eniten tarvitseville. (Kangasharju 2008, 9 - 16.)

Vaikka opetustoimen sekä sosiaali- ja terveyshuollon palvelut kohdistuvat yksilöihin, niillä on kuitenkin laajempia yhteiskunnallisia vaikutuksia. Yhden ihmisen osaaminen ja terveys vaikuttavat yhteiskunnan muihin jäseniin ja koko yhteiskunnan hyvinvointiin eli niillä on yhteiskunnallista vaikuttavuutta. Tämä hyvinvointipalveluiden yhteiskunnallinen vaikuttavuus on yksi keskeinen syy, miksi julkinen valta haluaa ohjata näiden palveluiden kohdentumista. Näin nämä palvelut kohdentuvat maksukyvyystä riippumatta niitä eniten tarvitseville ja niistä eniten hyötyville. (Kangasharju 2008, 22 - 23.)

Koulutuksen vaikuttavuudella yksilötasolla usein tarkoitetaan toiminnalla tavoiteltavaa positiivista koulutuksen onnistumista, oppimistavoitteiden ja tehtävien toteutumisastetta (Raivola 2000, 12). Yleinen käsitys on, että suuremmat kustannukset ja pienemmät opetusryhmät tuottavat melko automaattisesti parempia oppimistuloksia. Taloustieteen tulokset koulujen taloudellisuudesta sekä kansainväliset ja kotimaiset osaamistutkimukset eivät kuitenkaan vahvista tätä käsitystä. Ryhmäkoon vaikutus on osoittautunut vähäiseksi tai sitä ei ole löytynyt ollenkaan. PISA-tutkimuksen tulosten ja ryhmän koon välillä ei ole selvää korrelaatiota. Myöskään OECD-maiden perusopetuksen yksikkökustannusten ja näiden maiden PISA-tulosten välillä ei ole selvää yhteyttä. (OECD 2006, 2; Juva, Kangasniemi & Välijärvi 2009, 27.)

Taloudellisuuden, tuottavuuden, vaikuttavuuden ja kustannustehokkuuden mittaukset eivät sellaisenaan juurikaan tuota hyödyllistä tietoa päätöksenteon avuksi. Vasta mittaustulosten vertailu vastaavien yksiköiden tuloksiin tuottaa käyttökelpoista tietoa, jota päättäjät voivat hyödyntää. (Näsi, Hokkanen & Latvanen 2001, 19.)

4 PERUSOPETUKSEN KUSTANNUSVERTAILU

Perusopetuksen kustannusvertailua tehdään tavallisesti opetuksen järjestäjien kesken oppilasta kohti laskettujen yksikkökustannusten välillä. Kokonaiskustannusten vertailu eri yksiköiden, ulkoisten tai sisäisten, välillä ei olisi mielekästä. Kustannusvertailun sijaan voidaan puhua kustannus-benchmarkingista tai pelkästään benchmarkingista. Karjalaisen (2002, 6) mukaan lähes mikä hyvänsä vertaileva arviointi voi tarkoittaa benchmarking-arviointia.

4.1 Benchmarking

Benchmarking on laaja käsite, eikä se ole vain kustannusten vertailua. Karjalainen (2002, 1) määrittelee benchmarking-arvioinnin seuraavasti: ”Benchmarking-arviointi sisältää aina vertaamista, vertailua ja kiinnostusta siihen miten toiset tekevät ja toimivat. Kaikki muu kuitenkin on avointa ja joustavaa.” Benchmarking on vertailua ja parhaiden käytänteiden etsimistä. Benchmarking-käsitteelle ei ole suomen kielessä yleistä ja käyttökelpoista termiä. Käytettyjä suomennoksia ovat mm. vertailu, vertaileva arviointi, parhaiden käytänteiden etsiminen, esikuva-arviointi, parastaminen, vertaisvertailu ja vertaisarviointi. Toisaalta benchmarking ei ole englannin kielessäkään yksiselitteinen käsite. (Karjalainen 2002, 3, 6.)

Laatukeskus (2011, 7) määrittelee benchmarkingin seuraavasti:

Benchmarking on oivallus olla tarpeeksi nöyrä sen havaitsemiseksi, että joku muu on parempi jollakin alueella, ja olla tarpeeksi viisas sen oppimiseksi, kuinka saavuttaa sama taso ja jopa ylittää se.

Benchmarking on jatkuva ja järjestelmällinen prosessi, jossa verrataan omaa tehokkuutta - laadun, tuottavuuden, työprosessien tehokkuutta - valioluokkaa olevien organisaatioiden tehokkuuteen. Benchmarkingissa vertailulla on selvä vertailutaso, johon omia prosesseja verrataan. Benchmarkingin tavoitteena voidaan katsoa olevan japanilainen termi dantotsu eli pyrkimystä parhaiden parhaaksi. (Svinghanke 2007, 6.)

Benchmarking-prosessia voidaan kuvailla viisivaiheisella mallilla:

1. Kohteen valinta (mitä halutaan mitata)
2. Kumppanien valinta (sisäinen vai ulkoinen benchmarking)
3. Tiedonkeruu
4. Analyysi ja raportointi
5. Toimenpiteiden toteutus (Sving-hanke 2007, 7).

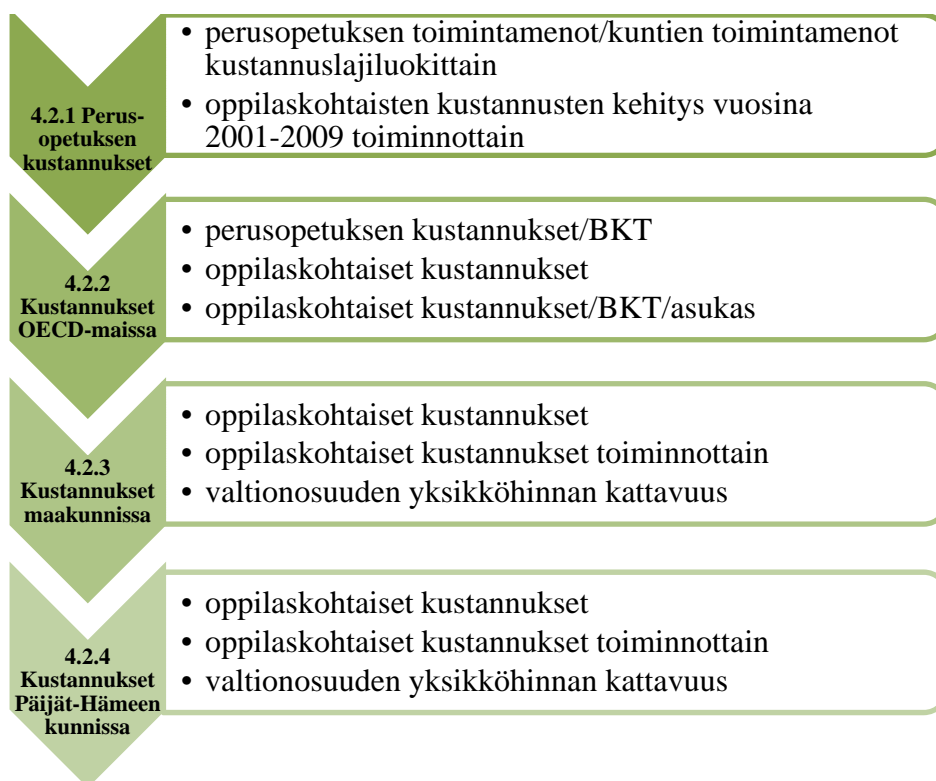
Benchmarkingia voidaan luokitella ja tyypitellä monin tavoin. Benchmarking-menetelmiä kuvaavia laatusanoja ja alaluokkia on kymmeniä. Tässä opinnäytetyössä tehtävää vertailua kuvaavat esimerkiksi seuraavat alaluokat:

- suoritteita vertaava: oman toiminnan tasoa verrataan yleisiin standardeihin
 - parhaita käytänteitä omaksuva: toisten laadukkaiden toimintatapojen identifiointi ja niiden soveltaminen omaan organisaatioon tai toimintayksikköön
 - riippumaton: vertailutieto yleisistä lähteistä
 - sisäinen: oman organisaation eri osien välillä tapahtuvaa
 - ulkoinen: kumppani tai kohde oman organisaation ulkopuolelta
 - panoksiin, tuotoksiin tai prosessiin tai näiden yhdistelmään keskittyvää
 - määrällinen: pyritään ilmaisemaan havainnot ja tulokset numeerisesti
 - horisontaalinen: tietty toimintaprosessi eri organisaatioissa kohteena
 - funktionaalinen: etsitään parhaita käytänteitä saman toimialan organisaatioista.
- (Karjalainen 2002, 6 - 7.)

Analyttisessä luokittelussa voidaan erottaa kolme benchmarking-tyyppiä: sisäinen, ulkoinen ja toiminnallinen. Sisäisestä benchmarkingista on kyse silloin, kun vertailua tehdään oman toiminnan/organisaation sisällä. Ulkoisessa benchmarkingissa verrataan omaa toimintaa vastaavaan ulkopuoliseen toimintaan. Toiminnallisessa benchmarkingissa verrataan prosesseja tai toimintokokonaisuuksia eri alojen välillä. Vertailuaineiston perusteella voidaan erottaa kaksi benchmarking-tyyppiä. Poikittaisanalyysissä verrataan samankaltaisia kohteita samana ajanjaksona. Toinen vertailuaineistoon perustuva tyyppi on trendi eli verrataan samaa yksikköä aikasarjan pohjalta. (Sving-hanke 2007, 6.)

4.2 Perusopetuksen kustannus-benchmarking

Perusopetuksen kustannuksia tarkastellaan seuraavassa kirjoituspöytätyökimukse-
na. Lähteinä on käytetty julkaistuja indikaattoreita, raportteja ja tilastoja eli ky-
seessä on riippumaton benchmarking. Aluksi selvitetään perusopetuksen toimin-
tamenojen osuutta kunnan kokonaistoimintamenoista. Lisäksi käydään läpi perus-
opetuksen kustannusrakennetta kustannuslajeittain. Kustannusten trendiä tarkas-
tellaan ajanjaksolla 2001 - 2009. Lukujen 4.2.1 - 4.2.4 perusopetuksen kustannus-
vertailun rakennetta kuvaa kuvio 8.



KUVIO 8. Perusopetuksen kustannusvertailun viitekehys

Luvut 4.2.2 - 4.2.4 voidaan luokitella poikittaisanalyttiseksi ulkoiseksi bench-
markingiksi. Vertailua tehdään kansainvälisellä, maakunnallisella sekä kunnalli-
sella tasolla. Kansainvälisessä vertailussa perusopetus on jaettu kahteen osa-
alueeseen: alempi perusaste ja ylempi perusaste. Maakuntien sekä kuntien välisis-
sä vertailuissa käsitellään perusopetusta yhtenä kokonaisuutena. Kuntien välinen
vertailu toteutetaan Päijät-Hämeen kuntien välillä.

4.2.1 Perusopetuksen kustannukset ja niiden kehitys

Kuntien toimintomenoista perusopetuksen osuus vuonna 2009 oli 12,4 % ja ilman sisäisiä menoja osuus oli 10,8 %. Perusopetuksen kustannukset ovat voimakkaammin henkilöstömenopainotteisia kuin kuntien toimintamenot yhteensä. Vuonna 2009 perusopetuksen toimintamenoista 64 % oli henkilöstömenoja ja kuntien toimintamenoista henkilöstömenoja oli 39 %. Kun vähennetään toimintamenoista sisäiset vuokramenot, henkilöstömenojen osuus perusopetuksessa on 75 % ja kuntien kaikista toimintamenoista 42 %. Tarkasteltaessa pelkästään ulkoisia menoja henkilöstömenot ovat perusopetuksessa peräti 84 %. Tässä oletuksena on, että henkilöstömenoihin ei sisälly sisäisiä eriä. (Taulukko 1.)

TAULUKKO 1. Perusopetuksen ja kunnan toimintamenot v. 2009 (Tilastokeskus 2010a)

1000 € v. 2009 Koko maa	Perusopetus				Kunnat			
	ml. kaikki sisäiset menot		pl. sisäiset vuokramenot		ml. kaikki sisäiset menot		pl. sisäiset vuokramenot	
	€	%	€	%	€	%	€	%
Henkilöstömenot	2 539 560	64	2 539 560	75	12 601 770	39	12 601 770	42
Palveluiden ostot	677 499	17	677 499	20	13 502 045	42	13 502 045	45
Aineet, tarvikkeet ja tavarat (ml. varastojen lisäys/vähennys)	137 115	3	137 115	4	1 517 602	5	1 517 602	5
Avustukset	20 204	1	20 204	1	2 110 557	7	2 110 557	7
Muut menot	623 647	16	28 618	1	2 452 051	8	574 695	2
Käyttömenot yhteensä	3 998 025		3 402 996		32 184 025		30 306 669	
	Sisäiset menot yhteensä 958 230, josta sisäiset vuokramenot 595 029				Sisäiset menot yhteensä 4 015 947, josta sisäiset vuokramenot 1 877 356			

Perusopetuksen kustannusten ollessa näin henkilöstömenopainotteisia, oppilaskohtaisten kustannusten pienentäminen muuten kuin puuttamalla henkilöstön määrään on vaikuttavuudeltaan vähäistä. Henkilöstön määrän vähentämiseen liittyvät päätökset ovat kuitenkin vaikeita päätöksiä, vaikka henkilöstön väheneminen tapahtuisikin ilman irtisanomia esimerkiksi eläköitymisen kautta. Opetustoi-

messä henkilöstömäärän vähentäminen yleensä tarkoittaa kouluverkkorakenteen pienentämistä tai opetusryhmien koon kasvattamista. Nämä ovat molemmat voimakkaasti kuntalaisten tunteita nostattavia päätöksiä.

Palveluiden ostojen osuus perusopetuksen toimintamenoista vuonna 2009 oli 20 % (pl. sisäiset vuokramenot). Palveluiden ostot lajitellaan seuraavasti:

- asiakaspalveluiden ostot valtiolta
- asiakaspalveluiden ostot kunnilta
- asiakaspalveluiden ostot kuntayhtymiltä
- asiakaspalveluiden ostot muilta
- muiden palveluiden ostot.

Palveluiden ostoista muiden palveluiden ostot ovat perusopetuksessa suurin menoerä. Sen osuus palveluiden ostoista vuonna 2009 oli 91 %. Muiden palveluiden ostot sisältävät esimerkiksi lakisääteiset koulukuljetukset, joiden osuus muista palveluista oli noin 30 % vuonna 2009 (Opetushallitus 2010b).

Muut menot sisältävät muun muassa ulkoiset ja sisäiset vuokramenot. Perusopetuksessa sisäisten vuokramenojen osuus muista menoista vuonna 2009 oli 95 %. Kaikista kuntien toimintamenoista sisäisten vuokramenojen osuus oli 15 %. Kaikkiaan sisäisiä menoja perusopetuksessa oli 24 % toimintamenoista. Vuokramenojen lisäksi näitä ovat esimerkiksi yhteiset hallinnon menot sekä atk-menot.

Kunnallisista palveluista tehdään monenlaisia taloudellisuusvertailuja. Perusopetuksessa yksi vertailukriteeri on oppilaskohtaiset yksikkökustannukset. Selvitetään paljonko käytetään resursseja yhtä oppilasta kohden. Vertailussa on tärkeää saada eliminoitua erot, jotka johtuvat erilaisista toiminta- ja laskentatavoista. (Näsi, Leppänen, Meklin 2008, 179.) Perusopetuksen kustannuskehitystä vuosina 2001 - 2009 tarkastellaan oppilaskohtaisten yksikkökustannusten kehityksenä.

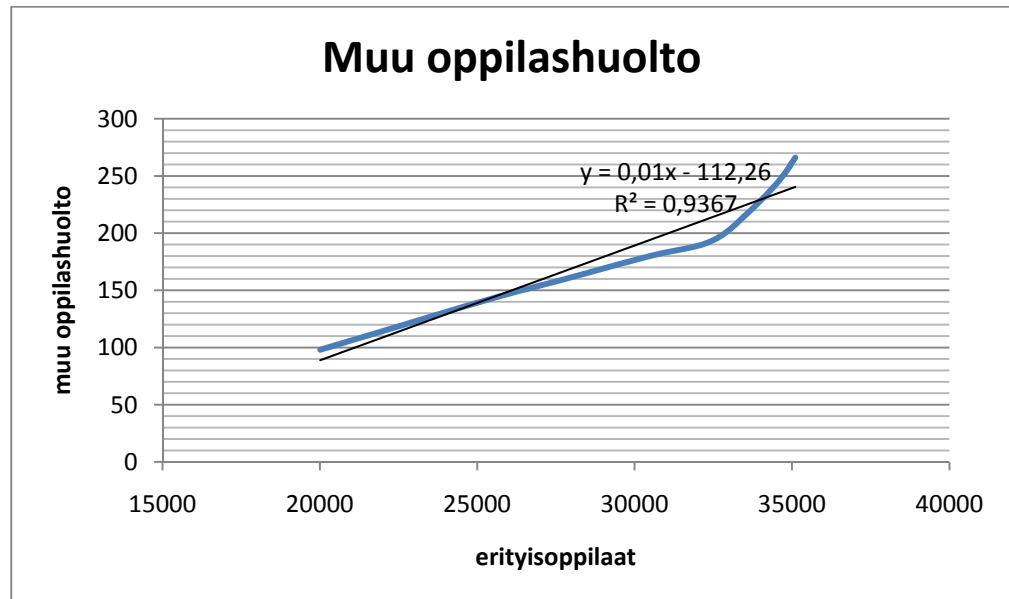
Perusopetuksen oppilaskohtaiset kustannukset ovat nousseet käyvin hinnoin mitattuna vuodesta 2001 vuoteen 2009 noin 49 %. Kustannuskehitykseen vaikuttavat esimerkiksi palkkauksen kehitys, koulujen koko, opetusjärjestelyt, tukipalvelut ja kouluverkon rakenne (Kumpulainen 2010, 74). Perusopetuksen kustannusten kehitystä toiminnoittain on kuvattu taulukossa 2.

TAULUKKO 2. Perusopetuksen toimintojen käyttökustannukset €/oppilas vv. 2001 - 2009 opetuksen järjestäjänä kunta, ilman vammais- ja sairaalaopetusta (Opetushallitus 2010c)

€/oppilas käyvin hinnoin sis. alv	2001	2002	2003	2004	2005	2006	2007	2008	2009	2009/ 2001 %
Opetuksen palkkaus	2735	2896	3024	3168	3318	3466	3631	3864	3995	46,1
muutos %		5,9	4,4	4,8	4,7	4,5	4,8	6,4	3,4	
Opetuksen muut menot	306	319	321	330	335	351	377	418	431	40,8
muutos %		4,2	0,6	2,8	1,5	4,8	7,4	10,9	3,1	
Majoitus ja kuljetus	188	195	203	208	222	238	256	289	304	61,7
muutos %		3,7	4,1	2,5	6,7	7,2	7,6	12,9	5,2	
Oppilas-ruokailu	394	400	418	423	438	450	465	493	505	28,2
muutos %		1,5	4,5	1,2	3,5	2,7	3,3	6,0	2,4	
Muu oppilashuolto	99	124	145	163	182	196	222	251	271	173,7
muutos %		25,3	16,9	12,4	11,7	7,7	13,3	13,1	8,0	
Sisäinen hallinto	165	183	205	221	235	259	274	301	331	100,6
muutos %		10,9	12,0	7,8	6,3	10,2	5,8	9,9	10,0	
Kiinteistöjen ylläpito	632	648	686	713	755	793	833	898	954	50,9
muutos %		2,5	5,9	3,9	5,9	5,0	5,0	7,8	6,2	
Pienet hankkeet	134	128	125	109	110	125	110	130	125	-6,7
muutos %		-4,5	-2,3	-12,8	0,9	13,6	-12,0	18,2	-3,8	
YHTEENSÄ	4652	4893	5126	5333	5596	5877	6167	6643	6916	48,7
muutos %		5,2	4,8	4,0	4,9	5,0	4,9	7,7	4,1	

Kuljetuskustannukset ovat nousseet merkittävästi. Samalla aikavälillä kuljetusoppilaiden määrä on vähentynyt 6,9 %. Kuljetusten prosentuaalinen nousu edellisestä vuodesta on vuonna 2008 korkein. Uuden hankintalain voimaan tuleminen vuonna 2007 saattoi vaikuttaa tähän. Sitä on kuitenkin vaikea todentaa.

Voimakkaimmin toiminnoista ovat nousseet muun oppilashuollon kustannukset, joihin sisältyy esimerkiksi koulunkäyntiavustajien kustannukset. Näiden kustannusten nousua voidaan selittää ainakin osittain erityisoppilaiden määrän nousulla. Kuviossa 9 on esitetty erityisoppilaiden määrän ja muun oppilashuollon kustannusten välistä korrelaatiota.



KUVIO 9. Erityisoppilaiden ja muun oppilashuollon korrelaatio vv. 2001 - 2009 (Tilastokeskus 2010b; Suomen Kuntaliitto 2011)

Tutkittaessa erityisoppilaiden määrän sekä muun oppilashuollon kustannusten välistä riippuvuutta nähdään selvästi, että niiden välillä on vahva positiivinen korrelaatio ($r=0,968$). Tästä ei kuitenkaan voida päätellä, että niiden välillä olisi kausaalisuhde eli toinen olisi toisen syy. Ne käyttäytyvät kuitenkin samansuuntaisesti tarkasteluajalla. Selitysasteen ($r^2=0,9367$) mukaan erityisoppilaiden määrä selittäisi muun oppilashuollon kustannusten vaihtelusta 93,67 %.

4.2.2 Perusopetuksen kustannukset OECD-maissa

Koulutusjärjestelmien kansainvälistä vertailua tehdään OECD-maiden välillä vuosittain. Vertailujen tulokset OECD julkistaa vuosittaisessa Education at a Glance: OECD Indicators -julkaisussa. Indikaattorit antavat runsaasti vertailukelpoista ja ajantasaista tietoa koulutus- ja opetusjärjestelmistä, koulutukseen panostetusta työvoima- ja talousresursseista sekä koulutukseen panostettujen resurssien tuotosta (OECD 2010a, 17). Raportin pääpaino on OECD-maissa; mukana on myös järjestön yhteistyömaita. Raportti sisältää eri koulutusjärjestelmien suorituskyykyä mittaavia indikaattoreita. Raportin yhtenä osa-alueena ovat koulutuskustannukset. (OECD 2007, 2.)

Raportissa OECD-keskiarvo tarkoittaa painottamatonta keskiarvoa, joka on laskettu kaikkien OECD-maiden saatavilla olevilla tai laskennallisilla tietoarvoilla. Siinä ei oteta huomioon kunkin maan koulutusjärjestelmän absoluuttista kokoa. (OECD 2010a, 21 - 22.) Valuuttayksikkönä raportissa on USD ja eri maiden arvot on saatu ekvivalenteiksi käyttämällä ostovoimapariteettia. Vuoden 2010 raportissa kustannustiedot ovat vuodelta 2007.

Raportin koulutustasojen luokitus perustuu kansanväliseen koulutusluokitukseen ISCED-97 (OECD 2010a, 22). Luokituksen mukaisesti Suomen perusopetus jakautuu kahteen luokkaan: alempi perusaste (primary education) eli vuosiluokat 1 - 6 sekä ylempään perusasteeseen (lower secondary education) eli vuosiluokat 7 - 9 (Tilastokeskus 1997).

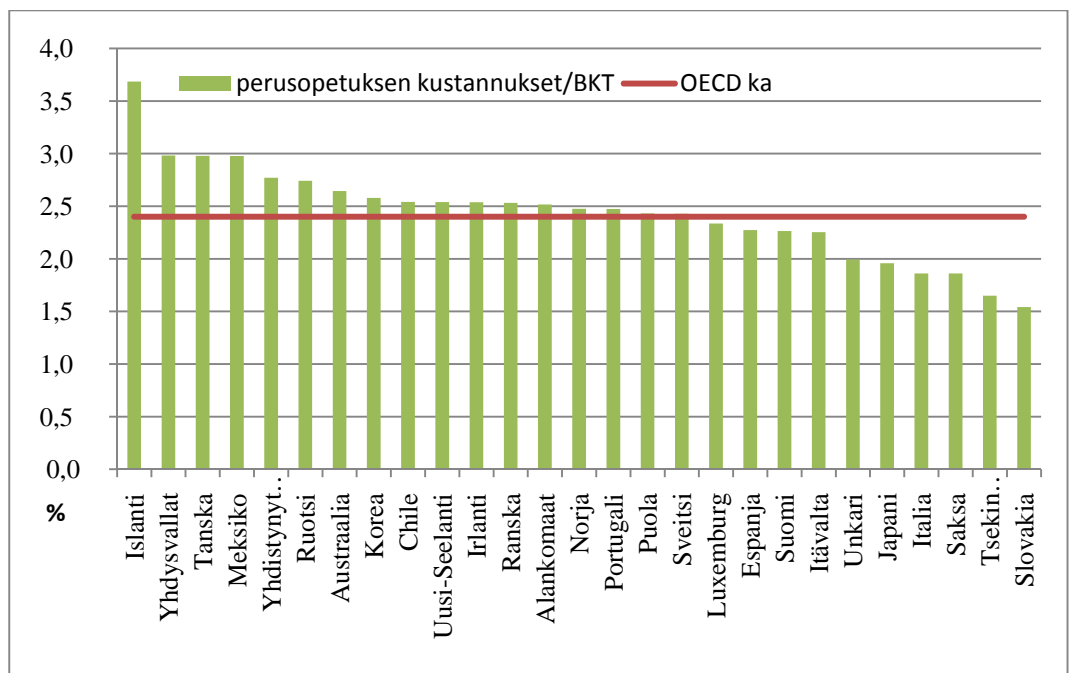
Tässä työssä keskitytään perusopetuksen kustannuksiin, joita tarkastellaan seuraavassa kolmella tavalla:

- kustannukset/BKT (%)
- kustannukset/oppilas (USD)
- kustannukset/oppilas / BKT/asukas (%).

Tarkasteluista puuttuvat ne OECD-maat, joiden arvoja ei ollut saatavilla tai perusopetuksen tiedot sisältyivät osittain tai kokonaan toiseen koulutusasteeseen. Liitteessä 1 on esitetty vertailuissa mukana olevien maiden seuraavat numeeriset ar-

vot: bruttokansantuote/asukas, kustannukset/oppilas, kustannukset/oppilas suhteutettuna bruttokansantuotteeseen/asukas sekä ylemmän perusasteen suhde alemmaan perusasteeseen.

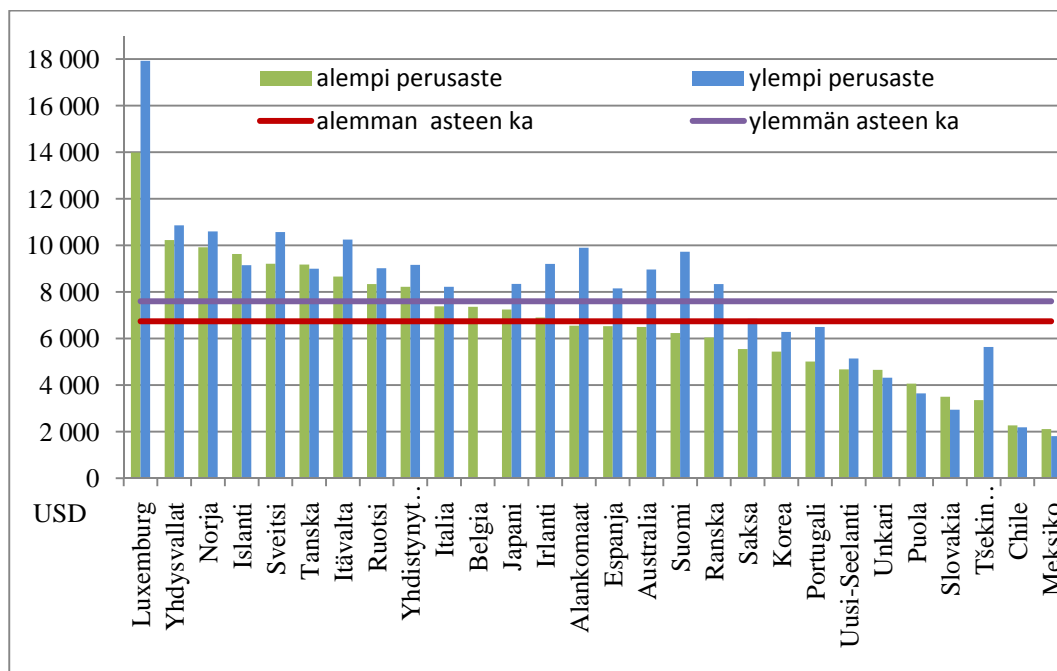
Perusopetuksen kustannusten osuus bruttokansantuotteesta oli vuonna 2007 Suomessa 2,3 %, joka on hieman alle OECD-keskiarvon (2,4 %). Pohjoismaista Suomen osuus on alhaisin. (OECD 2010c.) Kuviossa 10 on esitetty BKT-osuus eri OECD-maissa alenevassa järjestyksessä.



KUVIO 10. Perusopetuksen kustannukset osuutena bruttokansantuotteesta v. 2007 (OECD 2010c)

BKT-osuuteen vaikuttaa muun muassa suhdannevaihtelut ja Suomessa perusopetuksen kustannusten osuus bruttokansantuotteesta on pudonnut oleellisesti 1990-luvun lamasta lähtien (Kyrö & Tuononen 2010, 6).

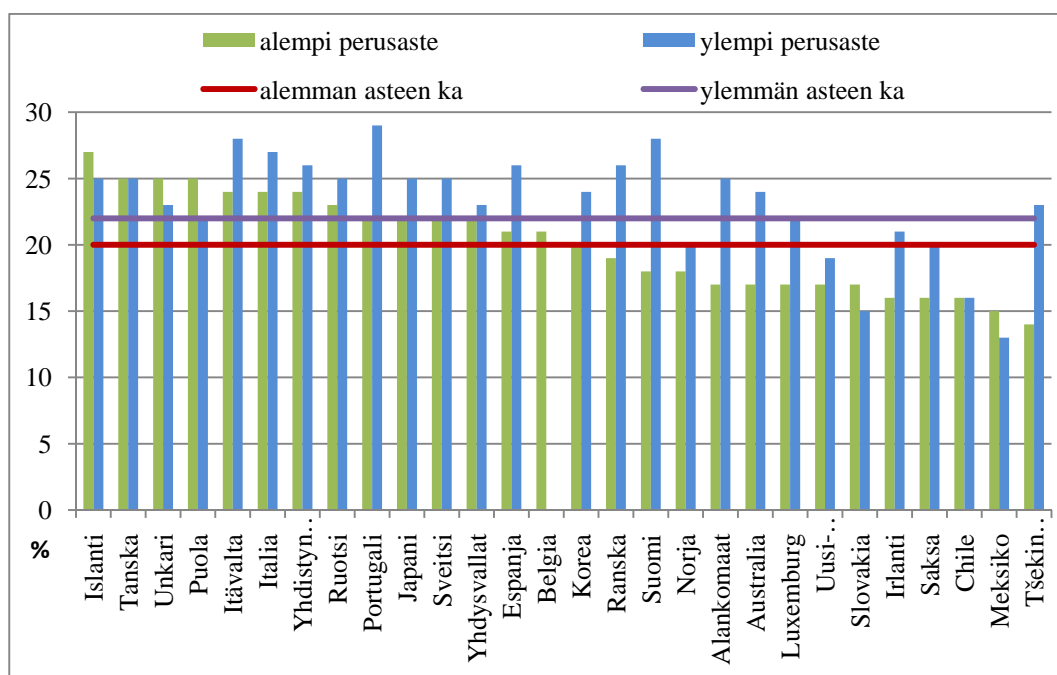
Seuraavassa tarkastellaan perusopetuksen oppilaskohtaisia kustannuksia. Kuvioissa 11 on esitetty OECD-maiden alemman ja ylemmän perusasteen kustannukset/oppilas alenevassa järjestyksessä alemman perusasteen mukaan. Suomessa panostus alempaan perusasteeseen (6234 USD) on OECD-maiden keskiarvon alapuolella (6741 USD). Ylempään perusasteeseen Suomessa (9730 USD) taas panostetaan enemmän kuin OECD-maissa keskimäärin (7598 USD). Pohjoismaista Norja panostaa eniten molempiin perusasteisiin. Alempaan perusasteeseen Suomi panostaa Pohjoismaista vähiten ja ylemmän perusasteen pohjoismaisessa vertailussa Suomi on toisena. (Liite 1.)



KUVIO 11. Perusopetuksen kustannukset/oppilas v. 2007 (OECD 2010b)

Sekä alemman että ylemmän perusasteen kustannusvertailussa ero minimi- ja maksimiarvojen välillä on huomattava. Selittäviä tekijöitä Luxemburgin korkeimmille arvoille ovat mm. korkeat opettajien palkat ja pienet ryhmäkoot. Vastaavasti Meksikossa opettajien palkkaus on OECD-maiden alhaisempia. Ylemmän perusasteen ryhmäkoot ovat lisäksi Meksikossa 45 prosenttia suuremmat kuin Luxemburgissa. (OECD 2010a, 386 ja 402.) Henkilöstömenot ovat kaikissa OECD-maissa suurin koulutuksen kustannuserä (Kyrö & Tuononen 2010, 7).

Edellä käsitelty oppilaskohtaisten kustannusten vertailu ei ota huomioon valtioiden erilaisia elinolosuhteita. Kun oppilaskohtaiset kustannukset suhteutetaan bruttokansantuotteeseen/asukas (Kuvio 12), tulee valtioiden suhteellinen hyvinvointi huomioitua paremmin. Oppilaskohtaisten kustannusten suhteuttaminen bruttokansantuotteeseen/asukas antaa toisenlaisen kuvan OECD-maiden panostuksesta perusopetukseen.



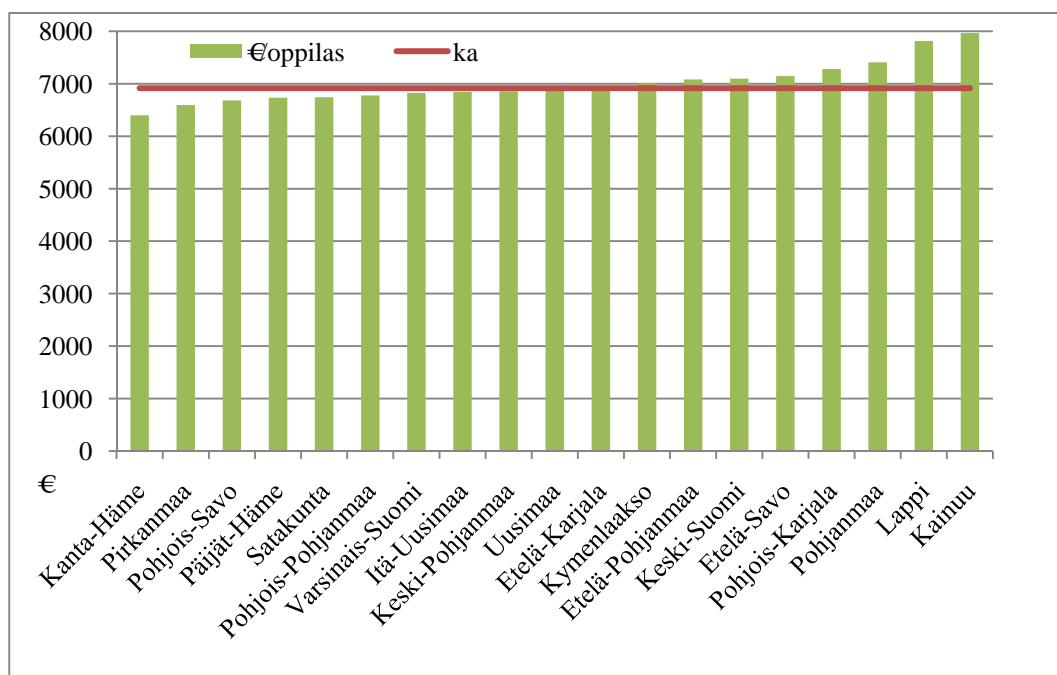
KUVIO 12. Perusopetuksen kustannukset/oppilas suhteutettuna bruttokansantuotteeseen /asukas v. 2007 (OECD 2010b)

Edellisessä vertailussa molemmilla perusasteilla selkeästi muita edellä oleva Luxemburg yltää alemmalla perusasteella juuri keskiarvoon ja ylemmällä asteella jää alle keskiarvon. Pohjoismaita vertailtaessa on huomattavaa, että Norjan molemmat arvot ovat alle OECD-keskiarvojen. Suomen arvot ovat keskiarvoihin verrattuna samat kuin edellisessä vertailussa eli alempi perusaste alle keskiarvon ja ylempi perusaste keskiarvoa suurempi. Suhde ylemmän ja alemman perusasteen välillä on toiseksi suurin Suomessa (1,56). Tätä selittää ennen kaikkea peruskoulun yläluokkien suuremmat henkilöstömenot sekä koulutuspoliittisten linjausten mukainen peruskoulun päätösvaiheeseen panostaminen (Kyrö & Tuononen 2010, 5).

4.2.3 Kustannukset maakunnissa

Perusopetuksen kustannusten vertailu perustuu tässä ja seuraavassa luvussa opetus- ja kulttuuritoimen rahoitusjärjestelmän raportteihin. Raporteissa kustannustiedot perustuvat kuntien ja kuntayhtymien osalta Tilastokeskuksen taloustilaston 41 taulukon tietoihin. Raporttien kustannukset sisältävät arvonlisäveron. Oppilasmäärät perustuvat Tilastokeskukselle syksyn oppilasmäärätilastoissa annettuihin tietoihin. Raporteissa oppilasmäärät ovat kyseisen vuoden ja edellisen vuoden oppilasmäärätilastojen keskiarvoja. (Opetushallitus 2009a.)

Perusopetuksen oppilaskohtaisten kustannusten keskiarvo maakunnissa vuonna 2009 vaihteli 6400 - 7965 euron välillä. Alhaisimmat kustannukset olivat Kanta-Hämeessä ja korkeimmat Kainuun maakunnassa, jossa kustannukset olivat 24 % suuremmat kuin Kanta-Hämeessä. (Liite 2.)



KUVIO 13. Oppilaskohtaiset kustannukset v. 2009, opetuksen järjestäjänä kunta, ilman vammais- ja sairaalaopetusta (Opetushallitus 2010b)

Kuviossa 13 on esitetty oppilaskohtaiset kustannukset ylenevässä järjestyksessä. Euromääräiset arvot on esitetty liitteessä 2. Kuntakohtaiset kustannukset vaihtelee-

vat maakunnissa suuresti. Alhaisin oppilaskohtainen kustannus (5002 €) löytyy Uudenmaalta ja korkein Lapin maakunnasta (14288 €). Maakuntien sisällä alhaisin kustannusten vaihteluvälin pituus oli Itä-Uudellamaalla (2124 €). Lapin maakunnassa oli suurin vaihteluväli minimiarvon ja maksimiarvon kesken (8375 €). (Opetushallitus 2010b.)

Seuraavaksi tarkastellaan perusopetuksen eri toimintojen käyttökustannusten eroja maakunnissa vuonna 2009 taloustilaston 41 taulukon mukaisesti jaoteltuna. Eri toimintojen euromääräiset kustannukset/oppilas vuonna 2009 löytyvät liitteestä 2. Kustannuseroja tutkitaan tunnuslukujen avulla (Taulukko 3). Tunnuslukuista on mukana alue (vaihteluvälin pituus), minimi- ja maksimiarvot. Lisäksi esitetään maksimi- ja minimiarvon prosentuaalinen suhde.

TAULUKKO 3. Maakuntien perusopetuksen toimintojen käyttökustannusten tunnuslukuja v. 2009 (Opetushallitus 2010b)

	Opetus	Majoitus ja kuljetus	Oppilasruokailu	Muu oppilas-huolto	Sisäinen hallinto	Kiinteistöjen ylläpito	Pienet hankkeet
Alue €	872	476	167	224	264	472	151
Minimi €	4125	180	438	218	151	793	40
Maksimi €	4997	656	605	442	415	1265	191
Maks./Min.	21 %	264 %	38 %	103 %	175 %	60 %	378 %

Opetustoiminnon prosentuaalinen ero maakuntien välillä ei ole merkittävän suuri. Opetustoiminnosta suurin osa on henkilöstömenoja, joiden määrään vaikuttavat kouluverkkorakenne ja opetusryhmien koot. Ymmärrettävästi majoitus- ja kuljetus-toiminnon prosentuaalinen ero on suuri. Harvaan asutetuilla alueilla koulumatkat ovat pitkiä ja osa oppilaista käyttää majoitusta. Yksi vaikuttava tekijä on myös toimiva joukkoliikenne. Kuljetuskustannuksiin vaikuttaa lisäksi kouluverkkorakenne. Kyläkoulujen lakkautukset yleensä nostavat kuljetuskustannuksia. Kouluverkkorakenteella on tietysti myös vaikutusta kiinteistökustannuksiin. Muun oppilashuollon sekä sisäisen hallinnon prosentuaaliset erot maakunnissa ovat yllättävän suuret.

Vertailtaessa kuntien toteutuneita kustannuksia valtionosuuden laskennallisiin perusteisiin (ns. yksikköhinta) maakunnissa havaitaan yksikköhinnan kattaneen parhainten (99 %) toteutuneet kustannukset Keski-Pohjanmaalla. Kattavuus oli huonoin (90 %) Keski-Suomessa (Taulukko 4).

TAULUKKO 4. Toteutuneet kustannukset ja perusopetuksen yksikköhinta v. 2009, sisältää vammaisopetuksen (Opetushallitus 2010b)

v. 2009 alv 0 % Maakunta	Toteutuneet kustannukset €/opp.	Yksikkö- hinta €/opp.	Erotus €/opp.	YH:n osuus kust.%
Uusimaa	6.839	6.305	534	92
Varsinais-Suomi	6.914	6.567	346	95
Itä-Uusimaa	6.738	6.537	201	97
Satakunta	6.836	6.349	487	93
Kanta-Häme	6.376	6.059	317	95
Pirkanmaa	6.635	6.182	453	93
Päijät-Häme	6.715	6.423	292	96
Kymenlaakso	6.854	6.260	594	91
Etelä-Karjala	6.888	6.376	512	93
Etelä-Savo	7.088	6.832	257	96
Pohjois-Savo	6.836	6.532	304	96
Pohjois-Karjala	7.229	6.815	414	94
Keski-Suomi	7.117	6.427	690	90
Etelä-Pohjanmaa	7.071	6.593	478	93
Pohjanmaa	7.404	7.164	240	97
Keski-Pohjanmaa	6.856	6.772	84	99
Pohjois-Pohjanmaa	6.710	6.407	303	95
Kainuu	7.931	7.460	471	94
Lappi	7.857	7.588	269	97
Yhteensä	6.909	6.486	423	94

Taulukon 4 kustannukset eivät sisällä arvonlisäveroa. Kustannuksiin sisältyy vammaisopetus, myös esiopetuksen kustannukset 11-vuotiseen oppivelvollisuu-teen siirrettyjen osalta. Taulukon Erotus e/opp. -sarake on laskennallinen euro-määrä, joka jää kunnan maksettavaksi perusopetuksen kustannuksista/oppilas. Huomioitavaa on, että valtion myöntämä rahoitus ei ole ”korvamerkittyä”. Valti-onosuuden saaja päättää sen käytöstä (Opetushallitus 2010a, 2).

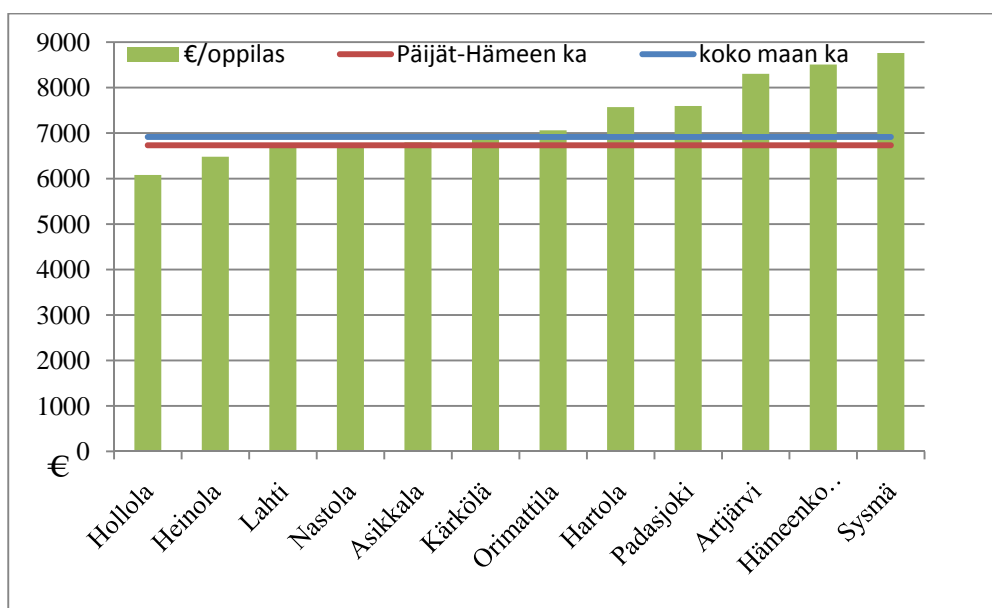
Perusopetuksen yksikköhinta määritellään vuosittain. Yksikköhinta perustuu valtioneuvoston vahvistamaan keskimääräiseen yksikköhintaan, joka vuonna 2009 oli 6503,77 euroa/oppilas (perusosa). Koulutuksen järjestäjäkohtainen yksikköhinta vuonna 2009 muodostui perusosasta ja siihen tehtävistä korotuksista: asukastiheysosa, kouluverkkotunnusosa, kaksikielisyyskorotus, saaristokuntakorotus, oppilasmääriin perustuvat korotukset ja tasauseroin. (Opetushallitus 2009b, 15 - 17.)

Vuoden 2010 alusta pääosa perusopetuksen valtionosuusrahoituksesta siirtyi osaksi ns. yhden putken valtionosuutta ja sen hallinnointi siirtyi valtionvarainministeriölle. Samalla muuttuivat järjestäjäkohtaiseen yksikköhintaan vaikuttavat korotustekijät, esimerkiksi kouluverkkotunnusosa poistettiin. Perusopetuksen valtionosuus maksetaan kunnan oppilasikäluokan perusteella. Tämän johdosta oppilaan käydessä koulua muualla kuin kotikunnassaan, järjestelmä vaatii kotikuntalaskutusta. Oppilaan kotikunta on velvollinen maksamaan kotikuntakorvausta oppilaan opetuksen järjestäjälle. Kotikuntalaskutuksen hoitaa keskitetysti valtionvarainministeriö. Muutoksessa osa perusopetuksen rahoituksesta jäi opetusministeriön hallinnoimaksi muun muassa lisäopetuksen rahoitus ja pidennetyn oppivelvollisuuden oppilaiden lisärahoitus. (Opetushallitus 2010a, 12 - 18.)

4.2.4 Kustannukset Päijät-Hämeessä

Päijät-Hämeen kuntien vertailussa käsitellään samat asiat kuin maakuntien välisessä vertailussa edellisessä luvussa. Tiedot perustuvat myös tässä luvussa opetus- ja kulttuuritoimen rahoitusjärjestelmästä saataviin raportteihin.

Päijät-Hämeen kuntien perusopetuksen oppilaskohtaisten kustannusten keskiarvo vuonna 2009 oli 6734 euroa; hieman alle koko maan keskiarvon. Päijät-Hämeen kunnissa perusopetuksen kustannukset/oppilas vaihtelivat 6080 - 8761 euron välillä. Alhaisin yksikkökustannus oli Hollolassa ja korkein Sysmässä. Ero alhaisimman ja korkeimman yksikköhinnan välillä oli 2681 euroa. Prosentuaalisesti Sysmässä oli 44 % korkeammat perusopetuksen kustannukset oppilasta kohden vuonna 2009 kuin Hollolassa. (Opetushallitus 2010b.) Kuviossa 14 on esitetty oppilaskohtaiset kustannukset ylenevässä järjestyksessä. Euromääräiset arvot löytyvät taulukosta 5 sivulta 42.



KUVIO 14. Perusopetuksen kustannukset/oppilas Päijät-Hämeen kunnissa v. 2009, ilman vammais- ja sairaalaopetusta (Opetushallitus 2010b)

Päijät-Hämeen kuntien eri toimintojen kustannukset/oppilas sekä niistä laskettuja tunnuslukuja on esitetty taulukossa 5. Lisäksi taulukossa on mukana oppilasmäärät sekä koulujen lukumäärät. Tunnusluvut ovat samat kuin maakuntien vertailus-

sa eli alue (vaihteluvälin pituus), minimi- ja maksimiarvot sekä lisäksi maksimi- ja minimiarvon prosentuaalinen suhde.

TAULUKKO 5. Perusopetuksen toimintojen käyttökustannukset Päijät-Hämeessä v. 2009, opetuksenjärjestäjänä kunta, ilman vammais- ja sairaalaopetusta (Opetushallitus 2010b)

v. 2009 €oppilas sis. alv										
Kunta	Opetus	Majoitus ja kuljetus	Oppilasruokailu	Muu oppilashuolto	Sisäinen hallinto	Kiinteistöjen ylläpito	Pienet hankkeet	YHTEENSÄ	Oppilasmäärä	Koulujen lukumäärä
Artjärvi	4776	776	691	558	473	1030	0	8304	83	1
Asikkala	3988	366	477	432	391	964	181	6799	919	9
Hartola	4659	725	569	173	246	1198	0	7570	301	1
Heinola	4264	270	562	305	147	817	117	6482	1890	9
Hollola	3750	292	605	265	224	926	18	6080	2472	12
Hämeenkoski	4083	591	818	1167	189	1659	0	8507	132	2
Kärkölä	4316	292	719	290	265	1031	0	6913	507	4
Lahti	4657	166	369	338	278	857	31	6696	8294	25
Nastola	4193	309	593	228	335	970	141	6769	1635	12
Orimattila	4336	335	507	417	221	1194	52	7062	1671	12
Padasjoki	4876	584	565	196	427	947	0	7595	312	2
Sysmä	5312	804	645	143	246	1328	283	8761	371	5
Yhteensä	4398	269	484	324	264	935	60	6734	18584	93
Tunnuslukuja										
Alue	1562	638	449	1024	326	842	283	2681		
Minimi	3750	166	369	143	147	817	0	6080		
Maksimi	5312	804	818	1167	473	1659	283	8761		
Maks./min.	42 %	384 %	122 %	716 %	222 %	103 %		44 %		

Opetustoiminnon kustannusten prosentuaalinen ero Päijät-Hämeen kuntien välillä on 23 prosenttiyksikköä suurempi kuin maakuntien välinen ero (21 %). Päijät-Hämeessä muun oppilashuollon prosentuaalinen ero on todella huomattava. Kuten aiemmin kerrottiin muu oppilashuolto käsittää muun muassa koulunkäyntiavustajien kustannukset. Näiden lisäksi siihen sisältyy oppilashuollon kustannukset, työllistettyjen kustannukset nettona sekä oppilaiden tapaturmien hoidosta aiheutuneet kustannukset (Tilastokeskus 2007, 30). Pääosa muun oppilashuollon menois-

ta on henkilöstömenoja. Hämeenkoskella erityisoppilaiden määrä suhteena koko oppilasmäärään ei poikkea muista Päijät-Hämeen kunnista. Muun oppilashuollon henkilöstömenot erityisoppilasta kohden ovat Hämeenkoskella kuitenkin huomattavasti suuremmat. Tästä voi päätellä, että Hämeenkoskella on käytettävissä enemmän koulunkäyntiavustajia erityisoppilasta kohden kuin muissa Päijät-Hämeen kunnissa. Koulunkäyntiavustajien määrään vaikuttaa tietysti erityisoppilaiden tarpeet, kuten esimerkiksi henkilökohtaisen avustajan tarve. Hämeenkoskella ei ollut vaikeimmin kehitysvammaisia vuonna 2009. (Opetushallitus 2010b; Tilastokeskus 2010b.)

Kuljetuskustannusten eroa selittää, kuten maakuntienkin välillä, eripituiset kuljetusmatkat, kouluverkkorakenne ja olemassa oleva joukkoliikenne. Osaltaan kuljetuskustannuksiin vaikuttaa kuntien erilaiset kuljetusrajat. Osassa kuntia on käytössä lyhyemmät kuljetusrajat kuin lain velvoittama viisi kilometriä. Esimerkiksi Asikkalan ja Padasjoen kuljetuskustannusten eroa voidaan selittää kouluverkkorakenteella ja kuljetusmatkoilla. Asikkalassa toimii monta kyläkoulua; kuljetusmatkat jäävät lyhyemmiksi ja kuljetusta tarvitsevien oppilaiden määrä saattaa olla vähäisempi. Padasjoella on taas kaksi koulua kuntakeskuksessa. Toisaalta Padasjoen ja Sysmän kuljetuskustannusten eroa ei voida selittää kouluverkkorakenteella. Sysmässä toimi vuonna 2009 kevätlukukaudella vielä viisi koulua. Ero voi olla selitettävissä kuljetusmatkojen pituudella ja sillä, kuinka hyvin koulukuljetuksissa voidaan käyttää joukkoliikennettä.

Oppilasruokailun ja sisäisen hallinnon prosentuaaliset erot ovat yllättävän suuria. Oppilasruokailuun yksi vaikuttava asia on, onko koululla oma keittiö vai valmistetaan ruoka keskuskeittiössä. Sisäisen hallinnon eroja on vaikea selittää ilman syvempää perehtymistä kuntien opetustoimen hallintoon. Kiinteistömenojen eroa voi osittain selittää Hämeenkosken uusi koulurakennus. Tietämättä kuitenkaan muiden kuntien koulurakennuksista on vaikeaa sanoa, onko tämä selittävä tekijä.

Tutkimusten mukaan oppilaskohtaisiin kustannuksiin vaikuttavat myös koulujen koko sekä kunnan asukasluku. Kunnan koulujen keskikoon kasvaessa alle 100 oppilaasta 300 oppilaaseen kustannukset alenevat selvästi. Tätä suuremmissa kouluissa lisäsäästöjä ei synny merkittävästi. Optimaalinen kuntakoko perusopetuksen

kustannusten näkökulmasta on 24000 - 37000 asukkaan välillä. (Aaltonen, Kirjavainen, Moisio & Ollilainen 2007, 39 - 40.) Päijät-Hämeen kunnista yhdenkään asukasluku ei ole tällä välillä. Lähimpänä alarajaa ovat Hollola ja Heinola. (Päijät-Hämeen verkkotietokeskus 2011.)

Vertailtaessa kuntien toteutuneita kustannuksia valtionosuuden laskennalliseen perusteeseen havaitaan yksikköhinnan vastaavan parhaiten toteutuneita kustannuksia Asikkalassa ja Heinolassa (Taulukko 6). Päijät-Hämeessä yksikköhinnan osuus (96 %) on hieman valtakunnallista arvoa (94 %) korkeampi.

TAULUKKO 6. Toteutuneiden kustannusten ja valtionosuuden laskennallisen perusteen vertailu v. 2009, sisältää vammaisopetuksen (Opetushallitus 2010b)

v. 2009 alv 0 % Kunta	Toteutuneet kustannukset €opp.	Yksikkö- hinta €opp.	Erotus €opp.	YH:n osuus kust. %
Artjärvi	7.719	7.575	144	98
Asikkala	6.922	6.824	98	99
Hartola	8.055	7.347	708	91
Heinola	6.303	6.218	84	99
Hollola	6.211	6.058	153	98
Hämeenkoski	8.110	6.321	1.789	78
Kärkölä	6.731	6.409	322	95
Lahti	6.665	6.383	283	96
Nastola	6.833	6.378	455	93
Orimattila	6.959	6.545	414	94
Padasjoki	7.403	7.123	279	96
Sysmä	8.668	7.878	791	91
Yhteensä	6.715	6.423	292	96

Suurin ero toteutuneiden kustannusten ja yksikköhinnan välillä on Hämeenkoskella, jossa yksikköhinta oli 78 % toteutuneista kustannuksista. Päijät-Hämeen keskiarvoja selkeästi korkeammat kustannukset oppilashuollossa ja kiinteistöjen ylläpidossa Hämeenkoskella selittävät tätä. Kaikkien toimintojen kuntakohtaisten erojen selittäminen ja tulkitseminen vaatisi syvällistä paneutumista koulujen ja kuntien rakenteisiin ja toimintojen toteuttamistapaan. Seuraavassa luvussa tutkitaan tarkemmin viiden Päijät-Hämeen kunnan oppilaskohtaisia määrärahoja ja toteutuneita kustannuksia.

5 OPETUSTOIMINNON MÄÄRÄRAHA- JA KUSTANNUSVERTAILU

Edellisessä luvussa vertailtiin perusopetuksen kustannuksia kansainvälisellä, valtakunnallisella sekä kunnallisella tasolla. Tässä luvussa siirrytään vertailussa alemmalle tasolle. Vertailua tehdään koulutasolla ja vertaillaan vain yhden toiminnon, opetuksen, määrärahoja ja kustannuksia. Tavoitteena on saada tutkimuksessa mukana olevien kuntien tiedot mahdollisimman vertailukelpoisiksi. Tutkimuksen ulkopuolelle rajataan opetustoiminnon henkilöstömenot sekä kuntien toiminta- ja taloustilaston 41 taulukon mukaiset perusopetuksen muut toiminnot - oppilasruokailu, majoitus ja kuljetus, muu oppilashuolto ja kiinteistöjen ylläpito. Tutkimuksessa käsitellään vain ulkoisia menoja.

Opetustoiminnon (pl. henkilöstömenot) lisäksi oppilasruokailu on toinen perusopetuksen toiminto, joka olisi hyvä benchmarkingin kohde. Vertailua tehdäänkin muun muassa ruuanvalmistustavan suhteen, kun mietitään ratkaisua koulun oman keittiön jatkamisen ja keskuskeittiöön siirtymisen välillä. Koululla toimivan keittiön toiminnassakin olisi vertailupotentiaalia. Näitä ovat esimerkiksi elintarvikekustannukset oppilasta kohden sekä henkilöstömäärän tarve.

Opetuksen henkilöstömenoihin varattavan määrärahan määrittelemisen oppilas-kohtaisesti ei olisi mielekästä. Henkilöstömenoihin vaikuttavat ensisijaisesti tunti-kehukset ja opetusryhmien määrät sekä opettajien palkkarakenne ja pätevyys. Oppilashuollon kustannuksiin vaikuttavat taas erityisopetuksen ja avustajien tarve. Nämä ovat taas ”oppilasmateriaalista” riippuvaisia eikä niinkään kokonaisoppilasmäärästä. Kiinteistöjen ylläpito kuuluu pääsääntöisesti kuntien tekniselle toimelle. Näin ollen koulujen kiinteistökustannukset ovat sisäisiä menoja, joihin sivistystoimen vaikuttamismahdollisuudet ovat vähäiset.

Kuljetuskustannukset eivät ole kuntien kesken vertailukelpoisia. Niihin varattavaa kokonaismäärärahaa ei voida määritellä suoritteiden eli oppilaiden yksikkökustannuksen perusteella. Suoritteiden yksikkökustannukset ovat erilaisia. Ne ovat kyllä vaikutettavissa olevia kustannuksia, mutta niihin vaikuttavat poliittiset päätökset; päätökset kouluverkkorakenteesta sekä koulumatkarajoista. Kuljetuskustannuksiin vaikuttavat siis ennen kaikkea koulujen sijainti ja oppilaiden asuinpai-

kat. Sivistystoimen vaikuttamismahdollisuudet kuljetuskustannuksiin ovat rajalliset. Vaikutusmahdollisuuksia ovat kuljetuspalveluiden kilpailutus ja joukkoliikenteen huomioiminen lukujärjestysten laadinnassa.

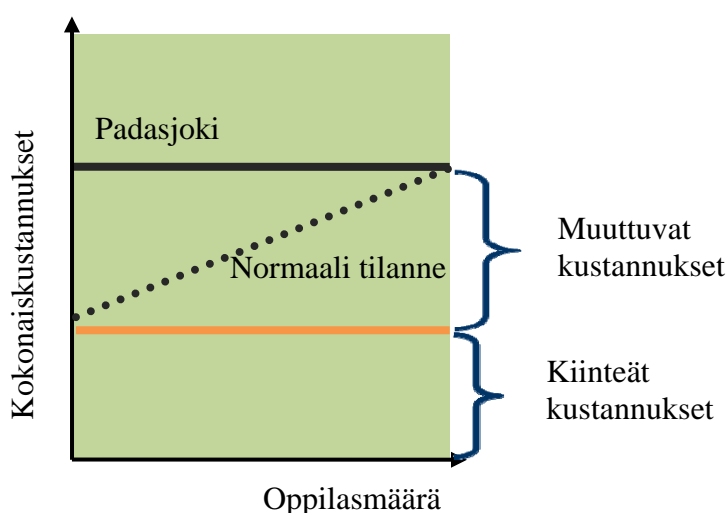
Tutkimuksen tarve syntyi Padasjoen vuoden 2011 talousarvion laadinnan yhteydessä tehdyn selvityksen tuloksista (Taulukko 7). Talousarviota laadittaessa tiedusteltiin Asikkalan, Hollolan, Nastolan ja Orimattilan käyttämiä oppilaskohtaisia määrärahoja vuonna 2010. Padasjoella siirryttiin vuoden 2011 talousarviossa käyttämään oppilaskohtaista määrärahaa ja selvityksellä haluttiin saada pohjaa oppilaskohtaisen määrärahan suuruuteen. Määrärahaa ei haluttu määritellä yksinomaan Padasjoen aikaisempien vuosien toteutuneiden kustannusten perusteella.

TAULUKKO 7. Kuntien määräraha/oppilas v. 2010

€oppilas	Padasjoki	Asikkala	Hollola	Nastola	Orimattila
alakoulu	259	209	128	113	150
yläkoulu	648	325	205	251	220

Padasjoen euromäärät taulukossa 7 ovat vuoden 2009 opetustoiminnon toteutuneet kustannukset. Asikkalan alakoulun euromäärä on kahden koulun, Vääksyn koulun ja Anianpellon koulun, painotettu keskiarvo. Kuntien käyttämät oppilaskohtaiset määrärahat eivät ole vertailukelpoisia, koska eri kunnissa oppilaskohtaiseen määrärahaan sisältyy eri menoja. Luvut kertovat kuitenkin, että lisäselvitykselle on tarvetta. Padasjoen yläkoulun kolminkertainen euromäärä muutamiin kuntiin nähden kaipaav todentamista. Syksyllä 2010 tehdyllä pienimuotoisella benchmarkingilla saatiin selville, että Asikkalan luvut vastasivat parhaiten Padasjoen lukuja. Toisin sanoen Asikkalan oppilaskohtaisen määrärahan vuonna 2010 tuli kattaa lähes vastaavat menot kuin taulukossa 7 olevat Padasjoen vuoden 2009 toteutuneet oppilaskohtaiset kustannukset. Tämän tutkimuksen tavoitteena on selvittää määrärahojen erot ja saada eri kuntien käyttämät määrärahat mahdollisimman vertailukelpoisiksi.

Padasjoella sinänsä selkeästi muuttuviksi kustannuksiksi luettavien kustannusten määrärahat eivät ole eläneet oppilasmäärien mukaan. Kunnanhallituksen talousarvion laadintaohjeiden mukaisesti sivistystoimen muiden kuin henkilöstömenojen määrärahat on pidetty samalla tasolla vuosien ajan. Tätä ohjetta ovat noudattaneet sivistystoimen eri toimialojen esimiehet, myös koulujen rehtorit. Samanaikaisesti oppilasmäärä on kuitenkin koko ajan laskenut. Padasjoen oppilasmäärä on laskenut vuosien 2001 - 2010 aikana 30 % ja ennusteiden mukaan laskee vuoteen 2016 mennessä vuoden 2010 tasosta vielä 20 %. Opetustoimen määrärahan pitäminen samalla tasolla samanaikaisen oppilasmäärän laskun kanssa on johtanut tilanteeseen, jossa muuttuvat kulut ovat muuttuneet kiinteiksi. Kokonaiskustannusten, tässä tapauksessa kiinteiden kustannusten, pysyessä samana ja suoritemäärän laskeissa, yksikkökustannukset nousevat. Tätä tilannetta kuvaa alla oleva kuvio 15.



KUVIO 15. Muuttuvien kustannusten vaikutus kokonaiskustannuksiin

Tilanne voidaan tietysti nähdä haluna panostaa opetuksen vaikuttavuuteen. Aikaisemmin kuitenkin todettiin, että suurempien kustannusten ei ole todettu automaattisesti parantavan oppimistuloksia (s. 25).

5.1 Tutkimusjärjestelyt

Tutkimukseen valittiin viisi Päijät-Hämeen kuntaa: Asikkala, Hartola, Hollola, Orimattila ja Padasjoki. Pohjana kuntien valintaan oli Padasjoella talousarvion laadinnan yhteydessä syksyllä 2010 suoritettuun määrärahaselvitykseen vastanneet kunnat. Lopullisessa valinnassa, syksyn 2010 selvityksestä poiketen, Nastolan tilalle valittiin Hartola, jota käytetään usein Padasjoen vertailukuntana. Valintakriteerinä kuntien valinnassa oli kaksi asiaa. Kuntien tuli olla Päijät-Hämeestä ja benchmarkingin ajatuksen mukaisesti niiden vuoden 2009 perusopetuksen oppilaskohtaisten kustannusten tuli olla Padasjoen kustannuksia pienemmät (Kuvio 14, s. 41).

Helmikuussa 2011 suoritettiin teemahaastattelut kuntien opetustoimen taloushallinnosta vastaaville. Haastattelujen pääteemana oli selvittää kunkin kunnan opetustoimen rakenne. Haastattelujen jälkeen kuntiin lähetettiin kyselylomake (Liite 4), joka oli testattu Asikkalan kunnan kanssa. Kysely toteutettiin helmikuussa 2011 ja vastaukset saatiin kaikilta kunnilta.

Määrärahojen ja toteutuneiden kustannusten vertailuaineistoksi kuntia pyydettiin toimittamaan perusopetuksen opetustoiminnon vuosien 2008 ja 2009 tilinpäätöstiedot sekä vuosien 2010 ja 2011 talousarviotiedot tileittäin. Tilinpäätös ja talousarviotietojen perusteella oli tarkoitus saada kuntien opetustoiminnon määräraha/oppilas vertailukelpoiseksi mallintamalla kunkin kunnan käyttämä käytäntö määrärahan määrittelyssä. Lisäksi näiden tietojen avulla pyrittiin selvittämään laskennallinen ja vertailukelpoinen oppilaskohtainen määräraha niiden kuntien kohdalla, joissa ei ole käytössä oppilaskohtaista määrärahaa.

Kaikkia pyydettyjä taloustietoja ei saatu jokaisesta kunnasta. Hollolassa on opetustoimen organisaatorakenne muuttunut vuosien 2009 - 2011 aikana. Tämän vuoksi keskenään vertailukelpoisten tietojen antaminen eri vuosilta ei ollut mahdollista. Hartolasta on mukana vain vuoden 2009 tilinpäätöstiedot. Asikkalasta ei saatu vuoden 2008 tilinpäätöstietoja.

5.2 Kuntien perusopetuksen organisaatiorakenne

Teemahaastatteluilla selvitettiin perusopetuksen organisaatiohierarkia eri kunnissa. Tämä tieto oli tarpeellinen, jotta koulujen määräraha- ja kustannusvertailussa saatiin vertailtua toisiaan vastaavia menoja koulujen ja kuntien kesken.

Asikkalassa koulut ovat kustannuspaikkoja ja eri toiminnot erotellaan toimintoina, joita ovat: opetus, sisäinen hallinto, ruokailu, muu oppilashuolto, kiinteistöjen ylläpito ja hankkeet. Eri hankkeet ovat hankkeet -toiminnon projekteja. (Viikilä 2011.)

Hollolassa kymmenen alakoulua on jaettu viiteen koulualueeseen ja jokainen koulualue on oma kustannuspaikkansa. Muita kustannuspaikkoja ovat: yläkoulu, erityiskoulu ja Etappi-luokat. Hollolassa on käytössä seuraavat toiminnot: hallinto, opetustoiminta, kouluruokailu, kyyditys, oppilashuolto, kiinteistönhoito, kerhotoiminta, opettajien koulutus, erityisopetus, pidennetty opetus, esiopetus, koulu-laisten ip-toiminta ja jakamaton. (Kiviniemi 2011.)

Hartolassa toimii yksi yhtenäiskoulu, joka on tulosityksikkö ja sen alaisia kustannuspaikkoja ovat: yleisopetus, erityisopetus 9-vuotinen, erityisopetus 11-vuotinen, ruokailu, koulukuljetukset, muu oppilashuolto ja kiinteistöhoito. Kustannuspaikkoja ovat myös eri hankkeet. (Johansson 2011.)

Orimattilassa kukin koulu on kustannuspaikka, joka käsittää opetustoiminnon menot. Opetustoimen hallinto on kustannuspaikka, joka sisältää määrärahat koulunkäyntiavustajien palkkaukseen, koulukuljetuksiin, tietoliikennepalveluihin, koulutukseen ja asiakaspalvelujen ostoihin. Kiinteistömenot ja ruokailu kohdistetaan koulujen kustannuspaikoille sisäisinä menoina. (Railio 2011.)

Padasjoella koulut ovat tulosityksikköjä ja eri toiminnot - hallinto, opetus, keittiö - ovat kustannuspaikkoja. Koulujen yhteiset on tulosityksikkö, jonka kustannuspaikkoja ovat koulujen jakamattomat, erityisopetus, oppilastapaturmat sekä hankkeet kukin omana kustannuspaikkana. Koulukuljetukset on kustannuspaikka, joka on kytketty perusopetus-tulosityksikköön. (Padasjoki 2011.)

5.3 Perusopetuksen määräraha -kyselyn tulokset

Perusopetuksen määräraha -kysely toteutettiin helmikuussa 2011. Kyselyyn saatiin vastaukset kaikilta tutkimukseen valituilta kunnilta. Kyselyllä (Liite 4) selvitettiin oppilaskohtaisen määrärahan käyttöä kunnissa, määrärahan suuruutta vuosina 2010 ja 2011 sekä toteutuneita kustannuksia vuosina 2008 ja 2009 koulukohdaisesti. Kyseiset tiedot pyydettiin antamaan vastaajan valitsemista kouluista sekä alakoulusta että yläkoulusta (Liite 3). Kyselyllä selvitettiin lisäksi määrärahalla katettavia menoja, määrärahan määräytymisperusteita, koulujen lisämäärärahaesityksiä, määrärahan noudatettavuutta sekä mahdollisia ylityksiä ja ylitysten syitä vuosina 2008 - 2010. Vastaajia pyydettiin myös arvioimaan koulujen tyytyväisyyttä määrärahan suuruuteen.

Oppilaskohtainen määräraha on käytössä Asikkalassa, Hollolassa ja Orimattilassa. Tutkimuksessa mukana olevista kunnista ainoastaan Hartolassa ei käytetä perusopetuksen talousarvion laadinnassa oppilaskohtaista määrärahaa. Padasjoella oppilaskohtainen määräraha otettiin käyttöön vuoden 2011 talousarviossa.

Asikkala ja Orimattila ilmoittivat kolmen koulun tiedot: kaksi alakoulua ja yläkoulu. Hollolasta saatiin tiedot yläkoulusta sekä yhdestä alakoulusta/alueesta. Hartolasta mukana vertailussa on yhtenäiskoulu. Padasjoella on yksi alakoulu ja yksi yläkoulu, jotka ovat molemmat mukana tutkimuksessa. Koulujen tiedot, määrärahat vuosina 2010 ja 2011, toteutuneet kustannukset vuosina 2008 ja 2009, sekä määrärahojen määräytymisperusteet käsitellään kunnittain luvuissa 5.3.1 - 5.3.5. Yhteenvedon menoista, jotka määrärahojen tulee kattaa kussakin kunnassa, on esitetty taulukossa 9 (s. 52).

Koulujen tyytyväisyyttä määrärahojen suuruuteen arvioitiin Asikkalassa ja Hartolassa arvosanalla 7. Hollolassa koulujen ei arveltu olevan kovinkaan tyytyväisiä, koska määrärahaa on karsittu säästösyistä. Orimattilassa ei ole tullut juurikaan kritiikkiä, ”ymmärtävät talousarvion tiukkuuden. Tasapuolisen oppilaskohtaisen tarvikemäärärahan vuoksi ei synny katkeruutta”. Padasjoella on ollut joka vuosi kritiikkiä tiukasta talousarviosta ja tyytyväisyyttä arvioitiin arvosanalla 6. Tämä arvio koski vuosia 2008 - 2010. Oppilaskohtaiseen määrärahaan siirtyminen vuo-

den 2011 talousarviossa aiheutti voimakasta kritiikkiä ja koulujen tyytyväisyyttä arvioitiin arvosanalla 4.

Koulut tekevät esityksiä määrärahan nostoista ja lisämäärärahoista tutkimuksessa mukana olevissa kunnissa vähän. Vastaukset koulujen mahdollisista esityksistä määrärahan nostosta ja lisämäärärahasta sekä esitysten perusteluista ovat taulukossa 8.

Taulukko 8: Koulujen esitykset määrärahan nostosta ja lisämäärärahoista

Kunta	Esitys määrärahan nostosta /lisämäärärahasta	Syy
Asikkala	tehdään	syyt vaihtelevat
Hartola	ei tehdä	
Hollola	tehdään toisinaan	määrärahassa ei ole huomioitu hintojen nousua
Orimattila	ei tehdä	opetustoimen hallintoon varattu määrärahaa yllättäviin menoihin esim. rikkoutuneet kalusteet
Padasjoki	ei tehdä	

Opetukseen varattavaa määrärahaa koulut noudattavat Hartolassa, Orimattilassa, Asikkalassa sekä Padasjoen alakoululla tarkasti tai ihan hyvin. Hollolassa koulut noudattavat määrärahoja melko hyvin; suuria poikkeamia ei ole ilman erityistä syytä. Vuosina 2008 - 2010 Hollolassa toisen koulun ylitykset johtuivat kirjaustavasta; menot oli kirjattu käyttötalouden puolelle investointien sijaan, johon määrärahat oli varattu. Kyseisinä vuosina Orimattilassa määrärahojen ylityksiä oli joka koululla jonain vuonna; ylitykset johtuivat kalustohankinnoista. Padasjoella alakoulu ei ollut ylittänyt määrärahoja kyseisinä vuosina, yläkoulu sen sijaan oli ylittänyt määrärahat joka vuosi; ylitysten syytä ei mainittu. Asikkalan kunnasta ei saatu vastauksia määrärahojen ylityksiä koskeviin kysymyksiin.

Yhteenveto koulujen määrärahoilla katettavista menoista eri kunnissa on esitetty taulukossa 9.

TAULUKKO 9. Määrärahalla katettavat menot kunnittain

	Asikkala	Hartola	Hollola	Orimattila	Padasjoki 2009 - 2010	Padasjoki 2011
PALVELUJEN OSTOT						
Toimisto- ja pankkipalvelut	X	X			X	X
Atk-palvelut	X	X			X	X
Painatukset ja ilmoitukset	X	X			X	X
Posti- ja telepalvelut	X	X		X	X	X
Tietoliikennepalvelut	X	X			X	X
Koneiden ja laitteiden rakentamis- ja kunnossapitopalvelut	X	X		X	X	X
Majoitus- ja ravitsemuspalvelu	X	X			X	X
Matkustuspalvelut	X	X		X	X	X
Kuljetuspalvelut	X	X			X	X
Sosiaali- ja terveyspalvelut	X				X	X
Koulutus- ja kulttuuripalvelut	X	X			X	X
Opetuspalvelut	X	X			X	X
Muut palvelut	X	X			X	X
OSTOT TILIKAUDEN AIKANA						
Toimisto- ja koulutarvikkeet	X	X	X	X	X	X
Koulutarvikkeet	X	X	X	X	X	X
Kirjallisuus	X	X	X	X	X	X
Opetusvälineet	X	X	X	X	X	X
Oppikirjat	X	X	X	X	X	X
Elintarvikkeet	X		X		X	X
Lääkkeet	X		X		X	X
Kalusto		X	X	X	X	
Atk-laitteet	X	X	X		X	
Työaineet	X	X	X		X	X
Muu materiaali		X	X	X	X	X
MUUT TOIMINTAKULUT						
Koneiden ja laitteiden vuokrat	X	X		X	X	
Välilliset verot					X	
Muut kulut				X	X	X

Padasjoen tiedot on esitetty erikseen vuodelta 2011, jolloin Padasjoella otettiin käyttöön oppilaskohtainen määräraha.

5.3.1 Asikkala

Asikkalassa on kahdeksan peruskoulua: kuusi alakoulua, yksi yläkoulu ja yksi erityiskoulu (Asikkala 2011). Vertailussa mukana ovat Vääksyn yhteiskoulu, Vääksyn koulu ja Kalkkisten koulu. Asikkalassa talousarvioon varattava määräraha/oppilas vaihtelee opetusasteen sekä koulun oppilasmäärän mukaan (Taulukko 10). Ns. kyläkouluissa määräraha/oppilas on suurempi kuin keskustaajaman alakouluissa. Asikkalassa määrärahan tulee kattaa varsinaisten ostojen (aineet, tavarat, tarvikkeet) lisäksi palveluiden ostoja sekä muista menoista koneiden ja laitteiden vuokrat (Taulukko 9).

TAULUKKO 10. Asikkalan määrärahat ja toteutuneet kustannukset

Asikkala	Kalkkisten koulu		Vääksyn koulu		Vääksyn yhteiskoulu	
	7 - 9 lk		3 - 6 lk		1 - 6 lk	
	opp.	€opp.	opp.	€opp.	opp.	€opp.
TP 2008	24	245	260	237	315	331
TP 2009	31	245	241	237	337	331
TA 2010	30	236	237	228	317	325
TA 2011	31	236	216	228	295	325

Oppilaskohtainen määräraha määräytyy sivistystoimen talousarvion määrärahan perusteella; kuinka paljon on jaettavaa. Rehtorien kokouksessa valmistellaan esitys koulujen määrärahoista sivistyslautakunnalle.

5.3.2 Hartola

Hartolassa on vuodesta 2008 alkaen perusopetuksesta vastannut yksi yhtenäiskoulu: Hartolan yhtenäiskoulu. Koulurakennuksia on käytössä kaksi. Yhtenäiskoulun taloushallinto käsittää kaikki luokka-asteet eli talousarviossa/kirjanpidossa ei erotella ala- ja yläkoulua. Hartolassa ei ole käytössä oppilaskohtaista määrärahaa. (Johansson 2011.)

TAULUKKO 11. Hartolan määrärahat ja toteutuneet kustannukset

Hartola	Yhtenäiskoulu			Vähennetty vyörytyserät, as.palv. ostot
	1 - 9 lk			
	opp.	€v.	€opp.	€opp.
TP 2008	321	159000	495	
TP 2009	300	211000	703	315
TA 2010	269	222000	825	
TA 2011	265	171150	646	

Yllä olevan taulukon oppilaskohtaiset euromäärät on laskettu kyselyssä ilmoitettua kunkin vuoden kokonaiskustannuksista. Näin lasketut kustannukset/oppilas eivät ole kuitenkaan vertailukelpoisia muiden kuntien oppilaskohtaisten kustannusten kanssa. Kustannuksiin sisältyy myös toimisto- ja atk-palveluiden vyörytyserät sekä asiakaspalveluiden ostot. Muiden kuntien euromääriin kyseisiä kustannuksia ei sisälly. Vuoden 2009 tilikohtaisen toteutumisvertailun perusteella lasketusta oppilaskohtaisesta euromäärästä (315) kyseiset kustannuserät on poistettu. Tämä euromäärä sisältää myös erityisopetuksen. Pelkän yleisopetuksen oppilaskohtainen euromäärä vuonna 2009 oli 288 euroa.

Hartolassa vuotuinen määräraha määritellään edellisen vuoden toteutumisvertailun sekä oppilasennusteen perusteella.

5.3.3 Hollola

Hollolassa otettiin käyttöön vuoden 2010 alusta alakoulujen aluejako. Ns. lähipalvelualueita on viisi ja koulujen määrä kullakin alueella vaihtelee yhdestä kolmeen, yhteensä alakouluja on kymmenen. Hollolassa on yksi yläkoulu ja yksi erityiskoulu, jossa toimii myös seudullinen Etappi-luokka. Aluejaon myötä alakoulujen kustannuspaikkarakenne muuttui. Kustannuspaikkoina ovat alueet eikä kukin koulu. Hollolasta mukana vertailussa ovat Hollolan yläaste sekä Salpakankaan koulu, joka nykyisessä alakoulujen aluejaossa on yhtä kuin Kuntakeskuksen koulut. Hollolassa on käytössä ns. oppilaskohtainen materiaalmääräraha (Taulukko 12). Määrärahan tulee kattaa aineiden, tarvikkeiden ja tavaroiden ostot (Taulukko 9). (Kiviniemi 2011; Hollola 2011.)

TAULUKKO 12. Hollolan määrärahat ja toteutuneet kustannukset

Hollola	Salpakankaan koulu/ Kuntakeskuksen koulut		Hollolan yläaste	
	1 - 6 lk		7 - 9 lk	
	opp.	€opp.	opp.	€opp.
TP 2008	476	165	759	224
TP 2009	455	148	771	222
TA 2010	446	141	766	214
TA 2011	454	135	750	203

Hollolassa käytetään materiaalmäärärahan määrittelyssä ekvivalenssilaskentaa. Ns. perusraha, jonka painoarvo eli ekvivalenssiluku on yksi, on 1 - 6 luokkasteilla. Painoarvoltaan pienempiä ovat esiopetus ja iltapäivätoiminta. Suurempi painoarvo on erityisopetuksella sekä yläluokilla. Perusraha määräytyy vuosittain käytettävissä olevien resurssien mukaan. Talousarviossa tarvikemääräraha myönnetään arvioidulla oppilasmäärällä kullekin koululle/alueelle. Oppilasmäärien mahdolliset muutokset otetaan huomioon siten, että keväällä varataan jakamatonta määrärahaa, jolla saadaan tarvittaessa katettua oppilasmäärien muutokset.

Koulujen eri vuosien määrärahat/oppilas taulukossa 12 eivät ole täysin vertailukelpoisia keskenään. Molemmissa kouluissa on myös erityisopetusta, jolla on suurempi ekvivalenssiluku. Erityisoppilaiden määrän vaihtelu eri lukuvuosina koulussa vaikuttaa siten osaltaan määrärahan suuruuteen.

Vuoden 2011 talousarviossa käytetyt ekvivalenssikertoimet ja näiden avulla määritellyt materiaalmäärärahat on esitetty taulukossa 13.

TAULUKKO 13. Hollolan materiaalmäärärahan määräytyminen v. 2011

Perusraha	123,00 €/oppilas	
	Kerroin	€/oppilas
Esiopetus	0,4	45 €
Yleisopetus 1–6 lk	1	123 €
Yleisopetus 7–9 lk	1,6	197 €
Erityisopetus 9 v (1–6 lk)	1,5	185 €
Erityisopetus 9 v (7–9 lk)	2	246 €
Erityisopetus 11 v (1–6 lk)	2,5	308 €
Erityisopetus 11 v (7–9 lk)	2,9	357 €
Kankaan koulu 9 v	1,6	197 €
Kankaan koulu 11 v	2,7	332 €
Ip-toiminta	0,1	10 €

Taulukoiden 12 ja 13 vuoden 2011 materiaalmäärärahat/oppilas eroavat toisistaan, koska taulukossa 12 euromäärät/oppilas on saatu jakamalla myönnetty materiaalmäärärahan kokonaissumma oppilasmäärällä. Molemmissa kouluissa on yleisopetuksen lisäksi myös erityisopetusta. Vuosina 2008 ja 2010 perusraha oli 130,00 euroa ja vuonna 2009 134,30 euroa.

5.3.4 Orimattila

Orimattilassa toimii yhteensä kolmesta peruskoulua: yksitoista alakoulua, yksi yläkoulu ja yksi yhtenäiskoulu (Orimattila 2011). Orimattilasta vertailussa ovat mukana Kuivannon ja Tönnön koulu sekä Orimattilan yhteiskoulu. Orimattilassa on käytössä ns. tarvikemääräraha (Taulukko 14). Määräraha vaihtelee kouluasteittain, mutta ei koulun koon mukaan. Toisin sanoen kaikilla alakouluilla tarvikemääräraha on sama ja yläkouluilla noin 50 % suurempi. Tarvikemäärärahan tulee kattaa osa palveluiden ostoista, pääosa aineiden, tarvikkeiden ja tavaroiden ostoista sekä lisäksi muista toimintamenoista koneiden ja laitteiden vuokrat ja muut kulut (Taulukko 9).

TAULUKKO 14. Orimattilan määrärahat ja toteutuneet kustannukset

Orimattila	Kuivannon koulu		Tönnön koulu		Orimattilan yhteiskoulu	
	1 - 6 lk		1 - 6 lk		6 - 9 lk	
	opp.	€opp.	opp.	€opp.	opp.	€opp.
TP 2008	59	150	126	150	440	220
TP 2009	60	150	120	150	416	220
TA 2010	61	150	117	150	412	220
TA 2011	62	145	115	145	436	215

Orimattilassa määrärahan määrittelyssä arvioidaan ensin koneiden vuokrat, posti- ja telepalvelut sekä kaluston kunnossapito kuluvaan vuoden talousarvion toteutumien perusteella. Kyseiset menot määritellään tarvittavalle tasolle seuraavalle talousarviovuodelle kouluittain - kaikki koulut huomioiden. Matkustusmäärärahat määritellään 45 oppilaan määrän mukaan huomioiden koulun etäisyys keskustasta. Oppilasmäärät arvioidaan oppilasennusteiden mukaan ja niitä pyöristetään hieman ylöspäin niiden koulujen kohdalla, joissa oppilasmäärä ennusteiden mukaan on laskeva. Seuraavaksi tarkastellaan kuluvaan vuoden oppilaskohtaista määrärahaa: onko mahdollista nostaa vai tarvetta laskea.

5.3.5 Padasjoki

Padasjoella on yksi alakoulu ja yksi yläkoulu, jotka molemmat ovat vertailussa mukana. Padasjoella otettiin oppilaskohtainen määräraha käyttöön vuoden 2011 talousarviossa koulujen opetustoiminnossa. Tämän johdosta määrärahat oppilasta kohden laskivat vuoteen 2010 verrattuna alakoululla 28 % ja yläkoululla 38 % (Taulukko 15).

TAULUKKO 15. Padasjoen määrärahat ja toteutuneet kustannukset

Padasjoki	Kullasvuoren koulu		Pappilanmäen koulu	
	1 - 6 lk		7 - 9 lk	
	opp.	€opp.	opp.	€opp.
TP 2008	198	216	126	641
TP 2009	188	267	121	661
TA 2010	190	292	111	573
TA 2011	178	209	109	357

Opetustoiminnon määrärahat määriteltiin vuodelle 2011 Asikkalan kunnan mukaisesti: alakoulu 209,00 euroa/oppilas ja yläkoulu 325,00 euroa/oppilas. Ohjeista poiketen yläkoulun oppilaskohtainen määräraha vuodelle 2011 on 357 euroa. Alakoulun määräraha on Vääksyn koulun (3 - 6 lk) ja Anianpellon koulun (1 - 2 lk) painotettu keskiarvo. Määrärahaan ei sisälly, Asikkalasta poiketen, koneiden ja laitteiden vuokrat eikä atk-laitteet (Taulukko 9). Koneiden ja laitteiden vuokria ei otettu mukaan, koska kopiokoneiden leasing-vuokrat ovat Padasjoella huomattavan suuret. Asikkalassa koulujen kopiokoneet ovat kunnan omia.

5.4 Käytäntöjen mallintaminen ja vertailukelpoisuus

Talousarvio- ja tilinpäätöstiedoista laadittiin kunnittain ja kouluittain yhteenvedotaulukko. Vertailutietoina käytettiin vuoden 2009 tilinpäätöstä sekä vuosien 2010 ja 2011 talousarvioita. Vuoden 2008 tilinpäätöstiedot jätettiin vertailusta pois, koska nämä tiedot saatiin vain kahdesta kunnasta. Hartolasta on vain vuoden 2009 tilinpäätöstiedot ja Hollolasta ei ollut käytettävissä talousarvio- ja tilinpäätöstietoja. Yhteenvedotaulukon avulla pyrittiin mallintamaan eri kuntien käytäntöjä oppilaskohtaisen määrärahan määrittelyssä. Käytäntöjen vertailun avulla selvitettiin, kuinka vertailukelpoisia eri kuntien tiedot ovat eri malleissa. Hartolan lukuja tarkasteltaessa on huomioitava, että ne sisältävät kaikki perusopetuksen vuosiluokat.

Ensimmäisenä vertailtiin opetustoiminnon muiden palveluiden ostoja, aineita, tavaroita ja tarvikkeita sekä muita toimintakuluja (Taulukko 16). Tästä vertailusta jätettiin Hollola pois, koska tilikohtaisia tietoja ei ollut saatavilla.

TAULUKKO 16. Kuntavertailu 1

Oppilas	Asikkala			Hartola	Orimattila			Padasjoki	
	Kalkkisten koulu	Vääksyn koulu	Vääksyn yhteiskoulu	Yhtenäis-koulu	Kuivannon koulu	Tönnön koulu	Orimattilan yhteiskoulu	Kullasvuoren koulu	Pappilanmäen koulu
luokat	1–6	3–6	7–9	1–9	1–6	1–6	6–9	1–6	7–9
TP 2009	272	186	232	288	265	217	326	267	662
TA 2010	191	191	254		260	212	320	292	573
TA 2011	192	196	261		251	199	309	337	490

Tämä vertailu vastaa Padasjoen käytäntöä vuoteen 2010 asti. Luvut eivät ole vertailukelpoisia: suurin ongelma on palveluiden ostot. Kuntien käytännöt palveluiden ostojen kirjaustavoissa ja niiden kohdentamisessa poikkeavat suuresti toisistaan. Eroja kuntien välillä on muun muassa seuraavissa palveluissa: toimisto- ja pankkipalvelut, atk-palvelut, tietoliikennepalvelut ja koulutus- ja kulttuuripalvelut.

Toimisto- ja pankkipalveluita ei kirjata koulujen menoiksi Asikkalassa ja Orimattilassa. Padasjoella kyseiset palvelut on kohdennettu kouluille vuodesta 2010 alkaen aiheuttamisperiaatteen mukaisesti laskentajärjestelmistä saatavien raporttien perusteella. Hartolassa kyseiset menot kohdennetaan koululle, mutta Hartolassa on hieman muista kunnista eroava tilikartta ja toimisto- ja pankkipalveluihin sisältyvät myös asiantuntijapalvelut.

Atk-palvelut sisältyvät koulujen menoihin Asikkalassa ja Padasjoella. Hartolassa kyseiset palvelut eivät ole koulun ulkoisia menoja. Orimattilassa atk-palveluihin ei varata koulujen talousarvioissa määrärahaa, mutta vuoden 2009 tilinpäätöksessä yhdellä koululla oli kyseisiä menoja noin 4000 euroa.

Tietoliikennepalvelut kohdennetaan Asikkalassa kouluille ja Padasjoella ne sisältyvät koulujen atk-palveluihin. Orimattilassa kyseiset menot ovat opetustoimen hallinnossa ja Hartolassa niitä ei ole koulun ulkoisissa menoissa.

Koulutus- ja kulttuuripalveluihin kohdennetaan kouluittain myös opettajien koulutuskustannukset Asikkalassa, Hartolassa ja Padasjoella. Orimattilassa koulujen kyseisiin palveluihin eivät sisälly opettajien koulutuskustannukset, vaan ne kirjataan opetustoimen hallintoon.

Toinen kustannuslaji, joka heikentää kuntien keskinäistä vertailtavuutta tässä mallissa palveluiden ostojen lisäksi, on muut toimintakulut, joihin sisältyy koneiden ja laitteiden vuokrat. Vuoden 2009 tilinpäätöksissä kyseiset vuokrat vaihtelivat 0 - 88 euron välillä oppilasta kohden eri kouluissa. Asikkalassa alakouluilla ei ollut lainkaan kyseisiä kustannuksia ja yläkoulullakin määrä oli vain 0,92 euroa oppilasta kohden. Muissa kunnissa vuokamenoja oli joka koululla. Padasjoen yläkoululla koneiden ja laitteiden vuokriin meni 88 euroa/oppilas. Vuoden 2011 talousarviossa koneiden vuokramenot ovat Padasjoen alakoululla 118 euroa/oppilas. Koneiden, kaluston ja laitteiden korjausmenot eivät kompensoineet vuokramenoja. Ainostaan Kalkkisten koululla korjausmenot olivat korkeat eli 72 euroa/oppilas. Vertailukelpoisuuden parantamiseksi tulisi vertailuun ottaa mukaan myös omien koneiden poistot. Tilinpäätöstiedoista ei kuitenkaan ole erikseen saa-

tavissa koneiden poistojen määrää, vaan poistoihin sisältyvät myös kaluston poistot.

Asikkalan, Hartolan ja Padasjoen vuoden 2011 käytännöt vastaavat palveluiden osalta joko täysin tai lähes täysin edellä esitettyä vertailua. Sen vuoksi niitä ei tarkastella erikseen. Orimattilassa oppilaskohtaiseen määrärahaan sisältyy palveluiden ostoista vain seuraavat: posti- ja tele-, matkustus- sekä koneiden ja laitteiden rakentamis- ja kunnossapitopalvelut. Mukaan tarkasteluun otettiin myös kuljetuspalvelut. Orimattilan vuoden 2009 tilinpäätöksestä selvisi, että matkustuspalveluihin varattua määrärahaa on oletettavasti kirjattu myös kuljetuspalveluihin, johon määrärahaa ei ollut varattu lainkaan.

Yhtenä ongelmana Orimattilan käytännön mallintamisessa olivat matkustus- ja kuljetuspalvelut. Ne sisältävät vertailevissa kunnissa eri menoja. Kuten edellä mainittiin (s. 57), Orimattilassa ne määritellään oppilasmäärän mukaisesti, ja ne sisältävät esimerkiksi uimahallikyydit. Padasjoella matkustuspalvelumenot ovat pääosin opettajien virkamatkoja. Uimahallikyytejä Padasjoella ei ole lainkaan, mikä johtuu koulujen ja uimahallin sijainnista. Matkustus- ja kuljetuspalveluiden vaikutus oppilaskohtaiseen euromäärään vaihteli kouluittain 2 - 47 euron välillä.

Aineiden, tarvikkeiden ja tavaroiden ostojen kohdalla Orimattilan käytäntö ei antanut vertailukelpoista tietoa. Orimattilan käytäntöä tarkasteltaessa vertailukelpoisuuden parantamiseksi mukaan tulisi ottaa myös seuraavat tilit: elintarvikkeet, työaineet, opetusvälineet, vaatteisto, rakennusmateriaali ja varaosat. Tämä johtuu kuntien erilaisista kirjaustavoista: samat menot kirjataan eri kunnissa eri tileille. Esimerkiksi kotitaloudessa käytettävät elintarvikkeet kirjataan Orimattilassa muihin materiaaleihin, Asikkalassa ne kirjataan elintarvikkeisiin ja Padasjoella työaineisiin. Orimattilan oppilaskohtainen määräraha sisältää myös koneiden ja laitteiden vuokrat, joiden todettiin jo aiemmin heikentävän kuntien välistä vertailukelpoisuutta.

Seuraavassa mallissa vertailun pohjana on Hollolan käytäntö eli vertailussa ei ole mukana palveluiden ostoja eikä muita toimintakuluja (Taulukko 17).

TAULUKKO 17. Kuntavertailu 2 (Hollolan malli)

€oppilas	Asikkala			Hartola	Hollola		Orimattila			Padasjoki	
	Kalkkisten koulu	Vääksyn koulu	Vääksyn yhteiskoulu	Yhtenäis-koulu	Salpakankaan koulu	Hollolan yläaste	Kuivannon koulu	Tönnön koulu	Orimattilan yhteiskoulu	Kullasvuoren koulu	Pappilanmäen koulu
luokat	1–6	3–6	7–9	1–9	1–6	7–9	1–6	1–6	6–9	1–6	7–9
TP 2009	89	124	188	181	148	222	157	162	254	146	443
TA 2010	114	134	213		141	214	160	155	247	159	361
TA 2011	123	138	190		134	203	155	150	242	154	284

Hollolan määrärahat ovat kyselyssä ilmoitettuja. Vertailussa olevien määrärahojen tulee kattaa ainoastaan aineiden, tarvikkeiden ja tavaroiden ostot. Kuntien määrärahojen voidaan katsoa olevan keskenään vertailukelpoisia. Tässäkin mallissa on kuitenkin vielä kuntien käytännöistä johtuvia selittäviä tekijöitä eroille. Kuntien käytännöt vaihtelevat atk-laitteiden ja kaluston hankintojen kohdentamisessa. Hankinnat voivat olla kohdennettu kokonaan tai osittain koulujen käyttömenoihin tai jollekin perusopetuksen yhteiselle kustannuspaikalle tai investointeihin.

Viimeisessä mallissa (Taulukko 18) on poistettu kaikki edellisten vertailujen kuntien välisiä eroja selittävät tekijät. Hollolan käytäntöön verrattuna luvuissa eivät ole mukana atk-laitteiden ja kaluston hankinnat. Edellisen taulukon Hollolan luvuista ei voitu poistaa edellä mainittuja kustannuksia, joten Hollola jätettiin pois tästä vertailusta. Muiden kuntien kohdalla kyseiset määrärahat ja kustannukset voitiin poistaa vertailusta tai niitä ei ollut kohdennettu kouluille. Orimattilassa koulujen aineiden, tarvikkeiden ja tavaroiden määrärahoja ei jaeta tileittäin kuten Asikkalassa, Hartolassa ja Padasjoella. Kyseinen seikka ei tässä kohdin heikennä vertailukelpoisuutta. Koulujen talousarviossa Orimattilassa on kuitenkin kaluston määrärahat erikseen ja atk-laitteisiin varattavat määrärahat eivät sisälly Orimattilassa koulujen määrärahoihin.

Oppilaskohtainen määräraha ei sisällä Asikkalassa kyselyn vastausten perusteella kalustohankintoja (Taulukko 9). Koulujen talousarvioissa on kuitenkin varattu määrärahaa myös kalusto-tilille ja samoin kyseiselle tilille on kirjattu toteutuneita kustannuksia. Padasjoella vuoden 2011 talousarviossa atk-laitteiden ja kaluston määrärahat varattiin pääosin koulujen jakamattomat -kustannuspaikalle. Tämän vuoksi kyseisten tilien poistaminen vertailusta ei muuta Padasjoen vuoden 2011 lukuja edelliseen taulukkoon verrattuna paljoa.

TAULUKKO 18. Kuntavertailu 3

€oppilas	Asikkala			Hartola	Orimattila			Padasjoki	
	Kalkkisten koulu	Vääksyn koulu	Vääksyn yhteiskoulu	Yhtenäis-koulu	Kuivannon koulu	Tönnön koulu	Orimattilan yhteiskoulu	Kullasvuoren koulu	Pappilanmäen koulu
luokat	1–6	3–6	7–9	1–9	1–6	1–6	6–9	1–6	7–9
TP 2009	75	105	146	159	143	141	198	146	341
TA 2010	108	113	188		150	150	214	152	334
TA 2011	117	120	168		145	145	208	148	278

Tässä mallissa vertailua voidaan tehdä ilman selittäviä tekijöitä. Toisin sanoen eroja voidaan selittää taloudellisuudella ja kustannustehokkuudella. Eroja voidaan selittää tietysti myös vaikuttavuuden tavoittelulla ja halulla panostaa opetukseen.

Oppilaskohtaisten määrärahojen toteutumista tarkastellaan tarkemmin Asikkalan, Orimattilan ja Padasjoen osalta seuraavassa luvussa. Vertailuun otettiin mukaan myös alustavat tilinpäätösluvut vuodelta 2010. Näitä tietoja ei erikseen pyydetty, mutta ne olivat saatavissa toimitetuista tuloslaskelmista.

5.5 Koulujen kustannusvertailu

Kuten aiemmin todettiin, talousarvio on kunnan talouden tärkein ohjausväline. Sitovuudestaan huolimatta määrärahat ovat kuitenkin vain tavoitteita. Pelkästään oppilaskohtaisten määrärahojen vertailulla ei saada todellista kuvaa oppilaskohtaisista kustannuksista. Määrärahojen toteutumisen vertailulla voidaan selvittää, kuinka hyvin sitovat tavoitteet saavutettiin. Oppilaskohtaisia kustannuksia vertailaan seuraavassa tutkimalla Asikkalan, Orimattilan ja Padasjoen kuntien määrärahojen toteutumista vuonna 2010 sekä toteutuneiden kustannusten muutosta vuodesta 2009 (Taulukko 19). Vuoden 2010 tilinpäätöslukuja ei ole vahvistettu.

TAULUKKO 19. Vuoden 2010 toteutumisvertailu

Oppilas	Asikkala			Orimattila			Padasjoki	
	Kalkkisten koulu	Vääksyn koulu	Vääksyn yhteiskoulu	Kuivannon koulu	Tönnön koulu	Orimattilan yhteiskoulu	Kullasvuoren koulu	Pappilannmäen koulu
luokat	1–6	3–6	7–9	1–6	1–6	6–9	1–6	7–9
1. Aineet, tarvikkeet ja tavarat pl. atk-laitteet ja kalusto								
TP 2009	75	105	146	143	141	198	146	341
TA 2010	108	113	188	150	150	214	152	334
TP 2010	114	108	132	152	166	222	139	414
muutos	52 %	3 %	-10 %	6 %	18 %	12 %	-5 %	21 %
toteutuminen	106 %	96 %	70 %	101 %	111 %	104 %	91 %	124 %
2. Palvelujen ostot, aineet, tarvikkeet ja tavarat sekä muut toimintakulut								
TP 2009	272	186	232	265	217	326	267	662
TA 2010	191	191	254	260	212	320	292	573
TP 2010	293	187	257	231	218	333	350	771
muutos	8 %	1 %	11 %	-13 %	0 %	2 %	31 %	16 %
toteutuminen	153 %	98 %	101 %	89 %	103 %	104 %	120 %	135 %

Määrärahojen toteutumista tutkittiin kahdella tasolla. Ensin tutkittiin kuntien kesken vertailukelpoisten menojen eli aineiden, tarvikkeiden ja tavaroiden toteutusta ilman atk-laitteiden ja kaluston hankintoja. Vaikka oppilaskohtaiset euromäärät ovat vertailukelpoisia kuntien välillä, niin toteutumisprosenttien vertaileminen ei anna todellista kuvaa oppilaskohtaisten määrärahojen toteutumisesta. Esimerkiksi Vääksyn yhteiskoulun kyseisten menojen määrärahojen 30 %:n alit-

taminen tasaantuu palveluiden ostojen määrärahojen ylityksellä. Tutkittaessa oppilaskohtaisten määrärahojen riittävyyttä ja noudattamista tulee vertailuun ottaa mukaan myös palveluiden ostot ja muut toimintakulut sekä aineet, tarvikkeet ja tavarat -kustannuslaji kokonaisuudessaan. Tällä tasolla määrärahojen toteutumisprosentit ovat vertailtavissa kuntien välillä. Tässä vertailussa oppilaskohtaiset euronmäärät eivät kuitenkaan ole vertailukelpoisia kuntien kesken kuten aiemmin (s. 59) todettiin.

Yläkoulujen toteutuneiden oppilaskohtaisten kustannusten erot aineiden, tarvikkeiden ja tavaroiden osalta ovat huomattavia sekä vuonna 2009 että 2010. Vuoden 2010 talousarviossa Padasjoen yläkoulun määräraha oli 78 % suurempi kuin Asikkalan ja tilinpäätöksessä ero on 213 %. Yläkoulujen eroja tutkittiin tarkemmin vertailemalla toteutuneita kustannuksia seuraavalla jaottelulla: oppikirjat ja kirjallisuus, koulutarvikkeet ja muu opetusmateriaali (Taulukko 20). Jaottelun mukaisia oppilaskohtaisia kustannuksia vertailtiin alhaisempiin kustannuksiin. Orimattilan lukuja vertailtiin Asikkalan lukuihin ja Padasjoen lukuja sekä Asikkalan että Orimattilan lukuihin.

TAULUKKO 20. Yläkoulujen toteutuneiden kustannusten vertailu

	Asikkala	Orimattila		Padasjoki		
	Vääksyn yhteiskoulu	Orimattilan yhteiskoulu	Asikkalaan verrattuna	Pappilannmäen koulu	Asikkalaan verrattuna	Orimattilaan verrattuna
TP 2009	€oppilas	€oppilas		€oppilas		
oppikirjat ja kirjallisuus	73	99	36 %	113	55 %	14 %
koulutarvikkeet	42	54	29 %	67	60 %	24 %
muu opetusmateriaali	30	48	60 %	159	430 %	231 %
TP 2010						
oppikirjat ja kirjallisuus	65	113	73 %	167	155 %	47 %
koulutarvikkeet	36	44	22 %	38	7 %	-13 %
muu opetusmateriaali	30	65	115 %	209	589 %	221 %

Erot kuntien välillä ovat todella huomattavia. Opinnäytetyössä ei pohdita näiden erojen syitä; tavoitteena oli saada vertailukelpoista tietoa.

OECD-maiden oppilaskohtaisten kustannusten vertailussa todettiin, että Suomessa panostetaan perusopetuksen yläluokkiin alaluokkia enemmän. Tämä asia ilmenee myös kaikista luvun 5.4 taulukoista. Tästä johtuen Hartolan yhtenäiskoulun kustannukset eivät ole suoraan vertailukelpoisia muiden kuntien kustannusten kanssa. Vertailupohjaa Hartolalle haettiin Padasjoen alakoulun ja yläkoulun kustannusten painotetusta keskiarvosta. Asikkalan ja Orimattilan keskiarvoja ei laskettu, koska näiden kuntien kohdalla tutkimus ei koske kunnan kaikkia peruskouluja. Vertailu tehtiin taulukon 18 vuoden 2009 arvojen perusteella. Hartolassa toteutuneet kustannukset olivat 159 euroa/oppilas. Padasjoen painotettu keskiarvo oli 222 euro/oppilas eli kustannukset olivat 40 % suuremmat kuin Hartolassa.

5.6 Käytäntöjen vertailu ja johtopäätökset

Asikkalassa, Hollolassa, Orimattilassa ja Padasjoella (v. 2011 alkaen) on käytössä oppilaskohtainen määräraha. Kyseisten kuntien määrärahat eivät ole kuitenkaan keskenään vertailukelpoisia, vaan niiden tulee kattaa eri menoja. Osassa kuntia oppilaskohtaisen määrärahan tulee kattaa myös kiinteitä ja ei-vaikutettavissa olevia menoja. Tynin ym. mukaan (2009, 56) toimielimen määräraha tulisi budjetoida vain niihin menoihin, joihin toimielin voi itse vaikuttaa.

Asikkalassa oppilaskohtainen määräraha sisältää useita ei-vaikutettavissa olevia ja kiinteitä kustannuksia. Oppilasmäärän väheneminen aiheuttaa sen, että kiinteiden kustannusten osuus oppilaskohtaisesta määrärahasta kasvaa. Muuttuviin kustannuksiin jää käytettäväksi oppilasta kohden vähemmän. Asikkalan käytäntö on Orimattilan ja Hollolan käytäntöön verrattuna helpompi, koska määrärahan tulee kattaa lähes kaikki opetustoiminnon muut kuin henkilöstömenot. Asikkalan määrärahassa on huomioitu koulun koon vaikutus kustannuksiin.

Padasjoen oppilaskohtaisen määrärahan tulee kattaa lähes samat menot kuin Asikkalassa. Poikkeuksena ovat koneiden ja laitteiden vuokrat ja atk-laitteiden hankinnat, joita ei Padasjoella sisällytetä määrärahaan. Koneiden ja laitteiden vuokra- ja korjausmenot ovat kustannuseriä, jotka eivät ole oppilasmääristä riippuvaisia. Ne ovat riippuvaisia kuntien tekemistä koneiden hankintapäätöksistä, jotka perustuvat

investointien vaihtoehtolaskelmiin. Koneiden ja laitteiden vuokramenot ovat kuitenkin kustannuseriä, jotka lasketaan myös kuntien toiminta- ja taloustilastossa kuuluvaksi opetustoimintoon.

Orimattilassa oppilaskohtaiseen määrärahaan sisältyy muutamia kiinteitä ja ei-vaikutettavissa olevia kustannuksia. Näitä ovat esimerkiksi posti- ja telepalvelut, jotka eivät ole oppilasmääristä riippuvaisia. Ne ovat suurilta osin välillisiä yhteiskustannuksia, jotka kohdennetaan kouluille kunnan valitsemalla jakoperusteella. Lisäksi Orimattilassa oppilaskohtaiseen määrärahaan sisältyy myös koneiden ja laitteiden vuokraus- ja korjausmenot, jotka eivät ole myöskään oppilasmääristä riippuvaisia kuten edellä todettiin.

Hollolan oppilaskohtainen materiaalmääräraha sisältää oppilasmäärästä riippuvaisia eli muuttuvia kustannuksia. Määrärahan tulee kattaa vain aineiden, tarvikkeiden ja tavaroiden hankinnat mukaan lukien myös kalusto- ja atk-laitteiden ostot, joiden suuremmat hankinnat kuitenkin ovat investoinneissa. Hollolassa määrärahan tulee kattaa vaikutettavissa olevia menoja. Hollolan käyttämä ekvivalenssilaskenta koulujen määrärahojen määrittelyssä ottaa hyvin huomioon erilaisen ”oppilasmateriaalin” eri kouluilla. Hollolan käytäntö on työläämpi ja palveluiden ostoihin varattavat määrärahat on määriteltävä erikseen.

Toisen kunnan oppilaskohtaisen määrärahan ottaminen suoraan käyttöön kunnassa ei ole realistista ilman tarkempaa selvitystä. Tämä johtuu kuntien erilaisista käytännöistä, organisaatorakenteista sekä menojen kohdentamis- ja kirjaustavoista. Tutkimuksessa mukana olevien kuntien määrärahojen ja toteutuneiden kustannusten vertailu on luotettavaa ilman selittäviä tekijöitä vain aineiden, tavaroiden ja tarvikkeiden ostojen välillä ilman atk-laitteiden ja kaluston hankintoja. Tämän vertailun luotettavuus perustuu oletukseen, että vertailtavat kustannukset ovat kokonaisuudessaan kohdennettu kouluille. Oppilaskohtaisten määrärahojen toteutumisasteen vertailussa kuntien kesken on kuitenkin huomioitava kaikki kunkin koulun menot, jotka määrärahan tulee kattaa.

6 YHTEENVETO

Perusopetus on kuntalaisten subjektiivinen oikeus ja kuntien on huolehdittava sen järjestämisestä. Perusopetuksen rahoituksesta vastaavat valtio ja opetuksen järjestäjä. Laskennallinen valtionosuus kattaa harvoin kokonaisuudessaan perusopetuksen kustannukset. Perusopetuksen kustannuksiin vaikuttavat monet tekijät kuten opettajien palkkarakenne, opetusryhmien koko, etäisyydet, koulurakennusten määrä ja kunto, ruokailun järjestäminen ja erityisoppilaiden määrä. Yksi vaikuttava tekijä on kuntien omat päätökset, kuinka paljon resursseja halutaan antaa kouluille.

Tämän opinnäytetyön tavoitteena oli tutkia eri kuntien perusopetuksen määrärahojen ja niiden toteutumisen vertailukelpoisuutta. Tutkimuksella pyrittiin myös selvittämään kuntien erilaiset käytännöt oppilaskohtaisen määrärahan asettelussa. Näiden tavoitteiden avulla pyrittiin selvittämään, kuinka hyvin voidaan talousarvion laadintatapaa muuttaessa käyttää pohjana toisen kunnan suoritekohtaisia euromääriä ja käytäntöjä.

Opinnäytetyön päätutkimusongelmana oli, kuinka vertailukelpoisia kuntien tiedot ovat. Tutkimuksen tarkoituksena oli selvittää kunnan oppilaskohtaisen määrärahan soveltuvuutta käytettäväksi toisessa kunnassa. Alatutkimusongelmilla haettiin vastausta kysymyksiin: mitä kustannuksia voidaan vertailla ilman selittäviä tekijöitä ja millä tasolla vertailu on luotettavaa. Alatutkimusongelmien vastauksilla pyrittiin ratkaisemaan päätutkimusongelma.

Teoriaosuudessa käsiteltiin kunnan talousarviota ja sen merkittävyyttä kunnan taloudessa, kustannuslaskennan teoriaa ja tuloksellisuutta. Teoriaosuudessa selvitettiin myös perusopetuksen kustannusten osuutta kuntataloudessa sekä kustannusten kehitystä. Perusopetuksen oppilaskohtaisia kustannuksia vertailtiin kansainvälisellä ja maakunnallisella tasolla sekä Päijät-Hämeen kuntien välillä.

Empiriaosuudessa tutkittiin viiden kunnan perusopetukseen talousarviossa varattavien määrärahojen vertailukelpoisuutta. Vertailua tehtiin eri kuntien määrärahan asettelussa käyttämien käytäntöjen kautta. Työssä vertailtiin myös toteutuneita

kustannuksia. Tutkimus toteutettiin kvalitatiivisena survey-tutkimuksena. Kyselylomakkeella hankittiin tietoja määrärahojen suuruudesta, määräytymisperusteista, riittävydestä sekä niiden noudattamisesta. Aineistoa hankittiin myös teemahaastatteluilla. Haastatteluilla selvitettiin kuntien perusopetuksen järjestämistapoja ja organisaatiosierarkiaa. Määrärahojen ja toteutuneiden kustannusten vertailussa aineistona oli kuntien talousarvio- ja tilinpäätöstiedot.

Tutkimuksen validiteettia eli pätevyyttä arvioitaessa voidaan tutkimuksen katsoa mittaavan juuri sitä, mitä oli tarkoituskin. Tutkimuksella saatiin selville eri kuntien määrärahojen määräytymisperusteet, vertailtiin kuntien määrärahoja ja kustannuksia ja selvitettiin niiden vertailukelpoisuutta. Voidaan olettaa, että jos tutkimus toistettaisiin, saataisiin samat tulokset. Empiriaosuuden koulujen välisen kustannusvertailun validiteettia parantaisi kustannusten vertailu useamman vuoden ajalta.

Tutkimuksen reliabiliteettia eli luotettavuutta arvioitaessa tutkimuksen voidaan katsoa olevan luotettava. Tutkimuksen teoriaosuudessa perusopetuksen kustannusvertailun voidaan katsoa olevan yhtä luotettava kuin lähteet. Teoriaosuudessa kustannusten vertailu perustui Education at a Glance 2010 -julkaisuun, Suomen virallisiin tilastoihin sekä Opetushallituksen tuottamiin opetus- ja kulttuuritoimen rahoitusjärjestelmän raportteihin. Tiedot oli saatavissa excel-muodossa. Tietojen käsittelyn ja ymmärrettävyyden luotettavuutta parannettiin vertailemalla tutkimuksessa käytettyjen lähteiden tietoja eri lähteistä saataviin vastaaviin tietoihin.

Empiriaosuus voidaan katsoa luotettavaksi. Vertailussa aineistona käytettiin kuntien laskentajärjestelmien tuottamia sähköisiä raportteja. Kolmessa tilinpäätös- ja talousarvioletoja toimittaneessa kunnassa on käytössä sama taloushallinnon ohjelma. Tilikartat olivat yhtenevät ja tiedot toimitettiin tietovarastoraportteina excel-muodossa. Yhdellä kunnalla oli hieman poikkeava tilikartta. Tämä ei kuitenkaan vaikuttanut tutkimuksen luotettavuuteen. Empiriaosuudessa työn luotettavuutta parannettiin myös tarkastuttamalla perusopetuksen organisaatorakennetta sekä kuntien oppilaskohtaisia määrärahoja ja määrärahojen määräytymisperusteita käsittelevät tekstit tietojen antajilla. Lisäksi työssä pyrittiin säilyttämään objektiivinen lähestymistapa.

Tutkimuksella saavutettiin sille asetetut tavoitteet. Tutkimuksen alaongelmien vastaukset johtivat pääongelman ratkaisuun. Vertailtavien kuntien tiedot eivät olleet vertailukelpoisia, vaan vertailu vaati monia selittäviä tekijöitä. Ilman selittäviä tekijöitä voitiin vertailla aineiden, tarvikkeiden ja tavaroiden määrärahoja ja kustannuksia (pl. atk-laitteet ja kalusto). Samalla tasolla voitiin vertailun katsoa olleen luotettavaa. Tutkimuksessa selvisi myös eri kuntien määrärahojen määräytymisperusteet. Tutkimuksen perusteella voidaan sanoa, että kunnan oppilaskohmainen määräraha ei sovellu toisen kunnan käytettäväksi ilman tarkempaa selvitystä. Kuntien erilaiset käytännöt, perusopetuksen rakenne sekä menojen kohdentamis- ja kirjaustavat tulee huomioida sovellettaessa toisen kunnan oppilaskohtaista määrärahaa.

Tutkimuksen tavoitteena ei ollut arvioida kuntien kustannustasoa vaan tuottaa vertailukelpoista tietoa sekä määrärahojen että toteutuneiden kustannusten osalta. Tutkimuksessa selvisi kuitenkin myös kuntien oppilaskohtaisten kustannusten eroja. Vertailukelpoisen tiedon avulla päättäjät voivat vertailla luotettavasti eri koulujen taloudellisuutta ja kustannustehokkuutta.

Jatkotutkimuksena voisi tutkia, onko oppilaskohtaisilla kustannuksilla vaikutusta oppilaiden ja opettajien tyytyväisyyteen opetusmateriaalien suhteen. Oppilaskohtaiset kustannukset vaikuttavat myös opettajien työolosuhteisiin käytettävien opetusmateriaalien, oppikirjojen ja opetusvälineiden kautta. Tutkimuksessa mukana olleiden viiden kunnan kohdalla olisi mielenkiintoista tutkia, onko suuremmalla panostuksella ollut minkäänlaista vaikutusta oppimistuloksiin. Siitäkin huolimatta, että taloustieteen tulokset ja oppimistutkimukset osoittavat, että suuremmilla kustannuksilla ei ole automaattista vaikutusta oppimistuloksiin. Tämä voisi olla päättäjiä kiinnostavaa tietoa.

LÄHTEET

Aaltonen, J., Kirjavainen, T., Moisio, A. & Ollikainen, V. 2007. VATT-tutkimuksia 135. Perusopetuksen, lukioiden ja ammatillisen peruskoulutuksen tuottavuus ja tehokkuus -loppuraportti [viitattu 15.2.2011]. Saatavissa: http://www.vatt.fi/file/vatt_publication_pdf/t135.pdf.

Asikkalan kunta. 2011 [viitattu]. Saatavissa: <http://www.asikkala.fi/>.

Heikkilä, J., Juva, S., Kettunen, T., Lahtinen, M. & Tiihonen, R. 2008. Koulutuksen talouden käsikirja. Jyväskylä: PS-kustannus.

Hirsjärvi, S., Remes, P. & Sajavaara, P. 2008. Tutki ja kirjoita. 13.–14., osin uudistettu painos. Keuruu: Tammi.

Hollolan kunta. 2011 [viitattu 22.2.2011]. Saatavissa: <http://www.hollola.fi/>.

Johansson, E. 2011. Kanslisti. Hartolan kunta. Haastattelu 24.2.2011.

Juva, S., Kangasvieri, A. & Välijärvi, J. 2009. Kuntaperusteisen koulutusjärjestelmän kehittäminen. Helsinki: Suomen Kuntaliitto.

Jyrkkiö, E. & Riistama, V. 2006. Laskentatoimi päätöksenteon apuna. 18. - 19. painos. Helsinki: WSOY.

Järvenpää, M., Länsiluoto, A., Partanen, V. & Pellinen, J. 2010. Talousohjaus ja kustannuslaskenta. Helsinki: WSOYpro Oy.

Kangasharju, A. 2008. Tuottavuus osana tuloksellisuutta. Helsinki: Suomen Kuntaliitto [viitattu 22.2.2011]. Saatavissa: <http://hosted.kuntaliitto.fi/intra/julkaisut/pdf/p081211113117W.pdf>.

Kanerva, I. 2008. Kuntatuottavuuden ABC. Helsinki: Suomen Kuntaliitto.

Karjalainen, A. 2002. Mitä benchmarking-arviointi on? [viitattu 28.2.2011]. Saatavissa: www.oulu.fi/w5w/benchmarking/bm.RTF.

Kiviniemi, E. 2011. Kanslisti. Hollolan kunta. Haastattelu 28.2.2011.

Kumpulainen, T. (toim.) 2010. Koulutuksen määrälliset indikaattorit 2010. Opetushallitus [viitattu 15.3.2011]. Saatavissa: http://www.oph.fi/download/131649_VALMIS_Koulutuksen_maaralliset_indikaattorit_2010.pdf.

Kuntalaki 365/1995. Annettu Helsingissä 1.7.1995.

Kyrö, M. & Tuononen, M. 2010. Muistio: Education at a Glance 2010 [viitattu 2.3.2011]. Saatavissa: http://www.oph.fi/download/126195_Muistio_EAG_2010.pdf.

Laatukeskus.2011. Laatukäsikirja [viitattu 28.2.2011]. Saatavissa: <http://www.laatukeskus.fi/content/Jaostoiminta/Jaokset/Benchmarkingjaos/laatukasikirjaA5.pdf?from=10487613283098923>.

Meklin, P. & Martikainen, J-P. 2003. Kuntakonserni johtamisjärjestelmänä. Helsinki: Suomen Kuntaliitto.

Myllyntaus, O. 2002. Kuntatalouden ohjaus. Helsinki: Suomen Kuntaliitto.

Näsi, S., Hokkanen, A. & Latvanen, J. 2001. Johdon laskentatoimen hyväksikäyttö ja kehittämistarpeet erilaisissa kunnallisissa toimintayksiköissä [viitattu 13.3.2011]. Saatavissa: <https://www.jyu.fi/jsbe/tutkimus/julkaisut/verkkojulkaisut/kuntarap.pdf>.

Näsi, S., Leppänen, P. & Meklin, P. 2008. Näkyvät ja näkymättömät kustannukset kunnan sisäisillä markkinoilla. Kunnallistieteellinen aikakauskirja 2/2008. Helsinki: Kunnallistieteen yhdistys, 171 - 180.

OECD. 2006. Education at a Glance: OECD mittarit - vuoden 2006 julkaisu: Suomenkielinen julkaisu [viitattu 21.1.2011]. Saatavissa: <http://www.oecd.org/dataoecd/32/19/37393465.pdf>.

OECD. 2007. Katsaus koulutukseen: OECD-indikaattorit - vuoden 2007 painos. Suomenkielinen tiivistelmä [viitattu 21.1.2011]. Saatavissa: <http://www.oecd.org/dataoecd/25/36/39315253.pdf>.

OECD. 2010a. Education at a Glance 2010: OECD indicators [viitattu 22.11.2010]. Saatavissa: http://www.oecd.org/document/52/0,3343,en_2649_39263238_45897844_1_1_1_1,00.html.

OECD. 2010b. Indicator B1: How much is spent per student? [viitattu 22.11.2010]. Saatavissa: http://www.oecd.org/document/52/0,3343,en_2649_39263238_45897844_1_1_1_1,00.html.

OECD. 2010c. Indicator B2: What proportion of national wealth is spent on education? [viitattu 22.11.2010]. Saatavissa: http://www.oecd.org/document/52/0,3343,en_2649_39263238_45897844_1_1_1_1,00.html.

Opetushallitus. 2009a. Perusopetuksen kustannusraportoinnin yleisiä periaatteita [viitattu 10.10.2010]. Saatavissa: <http://vos.uta.fi/rap/kust/v09/raportit.html>.

Opetushallitus. 2009b. Opetus- ja kulttuuritoimen rahoitus: Yksikköhintojen ja rahoituksen määräytyminen vuonna 2009 [viitattu 12.1.2011]. Saatavissa: <http://www02.oph.fi/asiakkaat/rahoitus/rahjulk09/Rahoitusjulkaisu%202009.pdf>.

Opetushallitus. 2010a. Opetus- ja kulttuuritoimen rahoitus: Yksikköhintojen ja rahoituksen määräytyminen vuonna 2010 [viitattu 12.1.1011]. Saatavissa: http://www02.oph.fi/asiakkaat/rahoitus/rahjulk10/Rahoitusjulkaisu_2010.pdf.

Opetushallitus. 2010b. Opetus- ja kulttuuritoimen rahoitusjärjestelmän raportit [viitattu 22.11.2010]. Saatavissa: <http://vos.uta.fi/rap/>.

Opetushallitus 2010c. WERA - web-raportointipalvelu [viitattu 15.12.2010]. Saatavissa: <https://www.data.oph.fi/wera/wera>.

Opetus- ja kulttuuriministeriö. 2010 [viitattu 15.11.2010]. Saatavissa: http://www.minedu.fi/OPM/Koulutus/yleissivistavae_koulutus/perusopetus/?lang=fi.

Orimattilan kunta. 2011. [viitattu 28.2.2011]. Saatavissa: <http://www.orimattila.fi/>.

Oulasvirta, L. 2007. Julkisen talouden laskentatoimi. Luentomateriaali. Lahden ammattikorkeakoulu syksy 2007.

Padasjoen kunta. 2011. Organisaatiohierarkia.

Porokka-Maunuksela, R., Huuskonen, J., Koskinen, O. & Säilä, E. 2004. Kunnan hallinto, talous ja valvonta. Helsinki: Edita Publishing Oy.

Päijät-Hämeen verkkotietokeskus.2011. Väestö [viitattu 13.3.2011]. Saatavissa Päijät-Hämeen verkkotietokeskuksen Extranetista: <http://verkkotietokeskus.ltk.hut.fi/index.php/etusivu>.

Railio, J. 2011. Talouspäällikkö. Orimattilan kunta. Haastattelu 28.2.2011.

Raivola, R. (toim.). 2000. Vaikuttavuutta koulutukseen. Helsinki: Edita.

Raudasoja, K. & Johansson, L. 2009. Esimies talouden johtajana julkishallinnossa. Helsinki: WSOYpro Oy.

Saaranen-Kauppinen, A. & Puusniekka, A. 2006. KvaliMOTV – Menetelmäopetuksen tietovaranto. Tampere: Yhteiskuntatieteellinen tietoarkisto [viitattu 23.11.2010]. Saatavissa:<http://www.fsd.uta.fi/menetelmaopetus/kvali/index.html>. Suomen Kuntaliitto. 2000. Kunnan ja kuntayhtymän talousarvio ja taloussuunnitelma. Suositus. Helsinki: Suomen Kuntaliitto.

Suomen kuntaliitto. 2011. Perusopetuksen kustannus- ja toimintatietoja [viitattu 4.3.2011]. Saatavissa:
<http://www.kunnat.net/fi/asiantuntijapalvelut/opeku/opetustilastot/perusopetustilastot/Sivut/default.aspx>.

Suomäki, M. 2007. Opetuspalveluiden tuotteistuksen ja toimintalaskentamallin kehittelyn arviointi osana taloudensuunnittelun kehittämishanketta. Tampere: Tampereen yliopisto, Taloustieteiden laitos [viitattu 23.1.2011]. Pro Gradu - tutkielma. Saatavissa: <http://tutkielmat.uta.fi/pdf/gradu02215.pdf>.

Suorto, A. (toim.) 2008. Kuntatalous - monen muuttujan summa. Helsinki: Suomen Kuntaliitto.

Sving-hanke. 2007. Kiinteistöalan suomalais-virolainen kehitys- ja koulutushanke [viitattu 28.2.2011]. Saatavissa:
http://kiinkonet.virtualserver11.nebula.fi/sving/uploads/sving/Kulude%20seire%20soome%20keeles_071226.pdf.

Tammi, J. 2006. Toimintolaskennan käyttömahdollisuudet ja hyödyt kunnan johtamistyössä. Tampere: Tampereen Yliopistopaino Oy.

Tilastokeskus. 1997. ISCED 1997 -koulutusasteiden pääsisältö Suomen koulutusjärjestelmään sovellettuna [viitattu 28.12.2010]. Saatavissa:
http://stat.fi/meta/luokitukset/_linkki/iscedaste.html.

Tilastokeskus. 2007. Kuntien talous- ja toimintatilasto -koulutoimi, Taulukko 41. Ohje.

Tilastokeskus. 2010a. Suomen virallinen tilasto (SVT): Kuntien ja kuntayhtymien talous ja toiminta [viitattu: 19.12.2010]. Saatavissa: <http://tilastokeskus.fi/til/ktt/tau.html>.

Tilastokeskus. 2010b. Suomen virallinen tilasto (SVT): Erityisopetus9 [viitattu: 2.3.2011] Saatavissa: http://tilastokeskus.fi/til/erop/2009/erop_2009_2010-06-11_laa_001_fi.html.

Tomperi, S. 2004. Käytännön kirjanpito. Helsinki: Edita.

Tyni, T., Myllyntasus, O., Rajala, P. & Suorto, A. 2009. Kustannuslaskentaopas kunnille ja kuntayhtymille. Helsinki: Suomen Kuntaliitto.

Viikilä, A. 2010. Ala-koulujen yhdistämisten kustannusvaikutuksia. Lahti: Lahden ammattikorkeakoulu [viitattu 12.2.2011].YAMK-opinnäytetyö. Saatavissa: https://publications.theseus.fi/bitstream/handle/10024/24091/Viikila_Aija.pdf?sequence=1.

Viikilä, A. 2011. Talousvastaava. Asikkalan kunta. Haastattelu 24.2.2011.

OECD-maiden oppilaskohtaiset kustannukset suhteutettuna bruttokansantuotteen v. 2007 (OECD 2010a, 206)

USD	BKT/ asukas	Alempi perusaste		Ylempi perusaste		Ylempi/ alempi
		USD/ oppilas	USD/opp. / BKT/asuk.	USD/ oppilas	USD/opp. / BKT/asuk.	
Alankomaat	39594	6 552	17	9 902	25	1,47
Australia	37616	6 498	17	8 967	24	1,41
Belgia	34665	7 363	21			
Chile	13888	2 268	16	2 190	16	1,00
Espanja	31469	6 533	21	8 155	26	1,24
Irlanti	44381	6 901	16	9 207	21	1,31
Islanti	36325	9 629	27	9 147	25	0,93
Italia	30990	7 383	24	8 222	27	1,13
Itävalta	36839	8 664	24	10 249	28	1,17
Japani	33635	7 247	22	8 346	25	1,14
Korea	26574	5 437	20	6 287	24	1,20
Luxemburg	82456	13 985	17	17 928	22	1,29
Meksiko	14128	2 111	15	1 814	13	0,87
Norja	53802	9 922	18	10 603	20	1,11
Portugali	22638	5 011	22	6 497	29	1,32
Puola	16312	4 063	25	3 643	22	0,88
Ranska	32495	6 044	19	8 339	26	1,37
Ruotsi	36785	8 338	23	9 020	25	1,09
Saksa	34683	5 548	16	6 851	20	1,25
Slovakia	20270	3 499	17	2 946	15	0,88
Suomi	35346	6 234	18	9 730	28	1,56
Sveitsi	41800	9 211	22	10 574	25	1,14
Tanska	36326	9 176	25	8 998	25	1,00
Tšekin tasavalta	23995	3 359	14	5 635	23	1,64
Unkari	18763	4 656	25	4 321	23	0,92
Uusi-Seelanti	27020	4 675	17	5 146	19	1,12
Yhdistynyt kuningaskunta	34957	8 222	24	9 166	26	1,08
Yhdysvallat	46434	10 229	22	10 862	23	1,05
OECD keskiarvo	33077	6 741	20	7 598	22	1,10

Perusopetuksen toimintojen käyttökustannukset maakunnissa v. 2009, opetuksen-
järjestäjänä kunta, ilman vammais- ja sairaalaopetusta (Opetushallitus 2010b)

v. 2009 €oppilas sis. alv								
Maakunta	Opetus	Majoitus ja kuljetus	Oppilasruokailu	Muu oppilashuolto	Sisäinen hallinto	Kiinteistöjen ylläpito	Pienet hankkeet	YHTEENSÄ
Uusimaa	4386	180	438	287	415	990	191	6886
Varsinais-Suomi	4390	291	557	219	289	995	85	6825
Itä-Uusimaa	4200	402	569	442	151	1039	40	6844
Satakunta	4432	292	560	220	275	899	65	6743
Kanta-Häme	4125	276	535	229	264	861	109	6400
Pirkanmaa	4328	249	487	258	343	793	137	6594
Päijät-Häme	4398	269	484	324	264	935	60	6733
Kymenlaakso	4167	338	546	333	227	1265	132	7007
Etelä-Karjala	4336	319	580	240	351	1006	97	6930
Etelä-Savo	4574	484	522	332	304	819	111	7146
Pohjois-Savo	4293	341	486	264	377	802	119	6682
Pohjois-Karjala	4565	541	579	337	277	932	49	7280
Keski-Suomi	4495	391	500	275	310	989	137	7097
Etelä-Pohjanmaa	4614	395	530	259	207	954	123	7082
Pohjanmaa	4792	385	605	218	293	996	118	7408
Keski-Pohjanmaa	4626	259	541	250	213	862	106	6857
Pohjois-Pohjanmaa	4385	311	466	232	380	900	103	6778
Kainuu	4997	656	602	239	356	1009	105	7965
Lappi	4857	482	566	298	336	1181	93	7814
Yhteensä	4426	303	505	271	331	954	125	6915
Tunnuslukuja								
Alue	872	476	167	224	264	472	151	1565
Minimi	4125	180	438	218	151	793	40	6400
Maksimi	4997	656	605	442	415	1265	191	7965
Maks./Min.	21 %	264 %	38 %	103 %	175 %	60 %	378 %	24 %

Perusopetuksen määräraha -kysely

Kysely liittyy Lahden ammattikorkeakoulussa suorittamieni opintoihin kuuluvaan opinnäytetyöhön, joka käsittelee perusopetuksen kustannuksia. Kyselyn tuottamaa tietoa saatetaan käyttää lisäksi tarvittaessa Padasjoen kunnan perusopetuksen talousarvion laadinnassa määriteltäessä/tarkistettaessa oppilaskohtaista määrärahaa.

Kyselyn tarkoituksena on saada eri kuntien perusopetukseen varattavat määrärahat paremmin vertailukelpoisiksi. Johtuen kuntien erilaisista käytänteistä, määrärahojen vertaileminen ilman lisäselvitystä ei ole luotettavaa. Opetukseen varattava määräraha/oppilas vaihtelee kunnittain osittain siksi, että eri kunnissa oppilaskohtaisen määrärahan tulee kattaa eri kustannuksia.

Kyselyn tarkoituksena on selvittää vain opetukseen varattavat määrärahat, ei kuitenkaan henkilöstömenoja. Kyselyn ulkopuolelle jäävät siis myös koulukuljetus-, ruokailu-, hallinto- ja kiinteistömenot.

Kyselylomakkeessa on tila kolmen koulun tiedoille. Jos ilmoitatte kolmen koulun tiedot, niin mielellään yläkoulu ja kaksi alakoulua. Voitte täyttää useamman kyselylomakkeen, jos haluatte ilmoittaa useamman kuin kolmen koulun tiedot. Jos toimitte näin ja ainoastaan koulujen tiedot muuttuvat, muihin kysymyksiin ei tarvitse vastata uudestaan.

Vastausohje:

- tallenna kyselylomake komennolla ”Tallenna nimellä”
- vastaa kysymyksiin
 - kysymykset 1 - 10, jos käytössä oppilaskohtainen määräraha
 - kysymykset 1 ja 11 - 19, jos ei käytössä oppilaskohtaista määrärahaa
 - kysymykset 1 -19, jos molemmat edellä mainitut tavat ovat käytössä/olleet käytössä eri vuosina
- tallenna komennolla ”Tallenna”
- lähetä vastaukset sähköpostin liitteenä osoitteeseen:
kirsi.karejoki@padasjoki.fi.

Osallistumisestanne kyselyyn kiittäen

Kirsi Karejoki

040 765 0085

Perusopetuksen määräraha

Kunta: valitse

Vastaaja:

1. Onko kunnassanne määritelty euromäärä/oppilas, joka varataan talousarvioon **opetusmenoihin** pl henkilöstökulut?

☐ kyllä vastaa kysymyksiin 2 - 10

☐ ei vastaa kysymyksiin 11 - 19

2. Kuinka suuri talousarviossa opetusmenoihin varattava euromäärä oli/on oppilasta kohden?

Oppilasmäärä: TA = talousarvioon arvioitu oppilasmäärä TP= toteutunut oppilasmäärä

Koulu/Alue 1

Opetusaste valitse

Koulu/Alue

Vuosi	v. 2008	v. 2009	v. 2010	v. 2011
Oppilasmäärä	TP	TP	TA	TA
€/oppilas				

Koulu/Alue 2

Opetusaste valitse

Koulu/Alue

Vuosi	v. 2008	v. 2009	v. 2010	v. 2011
Oppilasmäärä	TP	TP	TA	TA
€/oppilas				

Koulu/Alue 3

Opetusaste valitse

Koulu/Alue

Vuosi	v. 2008	v. 2009	v. 2010	v. 2011
Oppilasmäärä	TP	TP	TA	TA
€/oppilas				

3. Mitkä menot talousarviossa opetukseen varattavan euromäärän/oppilas tulee kattaa?

PALVELUJEN OSTOT

- ☐ Toimisto- ja pankkipalvelut
- ☐ Atk-palvelut
- ☐ Painatukset ja ilmoitukset
- ☐ Posti- ja telepalvelut
- ☐ Tietoliikennepalvelut
- ☐ Koneiden ja laitteiden rakentamis- ja kunnossapitopalvelut
- ☐ Majoitus- ja ravitsemuspalvelu
- ☐ Matkustuspalvelut
- ☐ Kuljetuspalvelut
- ☐ Sosiaali- ja terveyspalvelut
- ☐ Koulutus- ja kulttuuripalvelut (Opetus- ja kulttuuripalvelut)
- ☐ Opetuspalvelut
- ☐ Muut palvelut

OSTOT TILIKAUDEN AIKANA

- ☐ Toimisto- ja koulutarvikkeet
- ☐ Koulutarvikkeet
- ☐ Kirjallisuus
- ☐ Opetusvälineet
- ☐ Oppikirjat
- ☐ Elintarvikkeet
- ☐ Lääkkeet
- ☐ Kalusto
- ☐ Atk-laitteet
- ☐ Työaineet
- ☐ Muu materiaali

MUUT TOIMINTAKULUT

- ☐ Koneiden ja laitteiden vuokrat
- ☐ Välilliset verot
- ☐ Muut kulut

MUUTA, MITÄ

☐
☐
☐
☐

4. Kuinka määrittelette opetukseen varattavan määrärahan/oppilas vuosittain?

Kyselylomake

5. Kuinka tyytyväisiä arvelisitte koulujen olevan talousarviossa opetukseen varattuun määrärahaan/oppilas (vapaata tekstiä ja/tai kouluarvosanoin 4 - 10)?

6. Tekevätkö koulut esityksiä ko. määrärahan nostosta/lisämäärärahasta? Mitä perusteluita esittävät?

7. Kuinka hyvin koulut noudattavat opetukseen varattavaa määrärahaa/oppilas?

8. Ylittyikö ko. määräraha/oppilas?

	koulu 1		koulu 2		koulu 3	
v. 2008	<input type="checkbox"/> kyllä	<input type="checkbox"/> ei	<input type="checkbox"/> kyllä	<input type="checkbox"/> ei	<input type="checkbox"/> kyllä	<input type="checkbox"/> ei
v. 2009	<input type="checkbox"/> kyllä	<input type="checkbox"/> ei	<input type="checkbox"/> kyllä	<input type="checkbox"/> ei	<input type="checkbox"/> kyllä	<input type="checkbox"/> ei
v. 2010	<input type="checkbox"/> kyllä	<input type="checkbox"/> ei	<input type="checkbox"/> kyllä	<input type="checkbox"/> ei	<input type="checkbox"/> kyllä	<input type="checkbox"/> ei

(jos tiedossa)

9. Jos ko. määräraha/oppilas ylittyi, oliko siihen jokin erityinen syy?

10. Muuta kyselyyn tai aiheeseen liittyvää, jonka haluatte tuoda esille:

Kyselylomake

Vastaa kysymyksiin 11- 19, jos kunnassanne ei ole määritelty opetusmenoihin varattavaa määrärahaa oppilaskohtaisesti.

11. Kuinka paljon talousarviossa oli/on varattu määrärahaa opetusmenoihin (pl henkilöstökulut)?

Oppilasmäärä: TA = talousarvioon arvioitu oppilasmäärä TP= toteutunut oppilasmäärä

Koulu/Alue 1				
Opetusaste	valitse			
Koulu/Alue				
Vuosi	v. 2008	v. 2009	v. 2010	v. 2011
Oppilasmäärä	TP	TP	TA	TA
Määräraha/v.				

Koulu/Alue 2				
Opetusaste	valitse			
Koulu/Alue				
Vuosi	v. 2008	v. 2009	v. 2010	v. 2011
Oppilasmäärä	TP	TP	TA	TA
Määräraha/v.				

Koulu/Alue 3				
Opetusaste	valitse			
Koulu/Alue				
Vuosi	v. 2008	v. 2009	v. 2010	v. 2011
Oppilasmäärä	TP	TP	TA	TA
Määräraha/v.				

12. Mitkä menot talousarviossa opetukseen varattavan määrärahan tulisi kattaa?

PALVELUJEN OSTOT

- ☐ Toimisto- ja pankkipalvelut
- ☐ Atk-palvelut
- ☐ Painatukset ja ilmoitukset
- ☐ Posti- ja telepalvelut
- ☐ Tietoliikennepalvelut
- ☐ Koneiden ja laitteiden rakentamis- ja kunnossapitopalvelut
- ☐ Majoitus- ja ravitsemuspalvelu
- ☐ Matkustuspalvelut
- ☐ Kuljetuspalvelut
- ☐ Sosiaali- ja terveyspalvelut
- ☐ Koulutus- ja kulttuuripalvelut (Opetus- ja kulttuuripalvelut)
- ☐ Opetuspalvelut
- ☐ Muut palvelut

OSTOT TILIKAUDEN AIKANA

- ☐ Toimisto- ja koulutarvikkeet
- ☐ Koulutarvikkeet
- ☐ Kirjallisuus
- ☐ Opetusvälineet
- ☐ Oppikirjat
- ☐ Elintarvikkeet
- ☐ Lääkkeet
- ☐ Kalusto
- ☐ Atk-laitteet
- ☐ Työaineet
- ☐ Muu materiaali

MUUT TOIMINTAKULUT

- ☐ Koneiden ja laitteiden vuokrat
- ☐ Välilliset verot
- ☐ Muut kulut

MUUTA, MITÄ

- ☐
- ☐
- ☐
- ☐

13. Kuinka määrittelette ko. määrärahan vuosittain?

Kyselylomake

14. Kuinka tyytyväisiä arvelisitte koulujen olevan talousarviossa opetukseen varattuun määrärahaan (vapaa tekstiä ja/tai kouluarvosanoin 4 - 10)?

15. Tekevätkö koulut esityksiä opetukseen varattavan määrärahan nostosta/lisämäärärahasta? Mitä perusteluja esittävät?

16. Kuinka hyvin koulut noudattavat ko. määrärahoja?

17. Ylittyivätkö ko. määrärahat?

	koulu 1		koulu 2		koulu 3	
v. 2008	<input type="checkbox"/> kyllä	<input type="checkbox"/> ei	<input type="checkbox"/> kyllä	<input type="checkbox"/> ei	<input type="checkbox"/> kyllä	<input type="checkbox"/> ei
v. 2009	<input type="checkbox"/> kyllä	<input type="checkbox"/> ei	<input type="checkbox"/> kyllä	<input type="checkbox"/> ei	<input type="checkbox"/> kyllä	<input type="checkbox"/> ei
v. 2010	<input type="checkbox"/> kyllä	<input type="checkbox"/> ei	<input type="checkbox"/> kyllä	<input type="checkbox"/> ei	<input type="checkbox"/> kyllä	<input type="checkbox"/> ei

(jos tiedossa)

18. Jos ko. määrärahat ylittyivät, oliko siihen jokin erityinen syy?

19. Muuta kyselyyn tai aiheeseen liittyvää, jonka haluatte tuoda esille:

Kiitos vastauksista!